

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

La Question des Doubles Impositions

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 15 Novembre 1929, à 14 heures

PAR

PHILIPPE LAVAGNE

JURY

Président : M. ALLIX, professeur.

Suffragants { M. TRUCHY, professeur.
 { M. AFTALION, professeur.

PARIS

Imprimerie

LES PRESSES MODERNES

45, Rue de Maubeuge, PARIS

1929

La Question des Doubles Impositions

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 15 Novembre 1929, à 14 heures

PAR

PHILIPPE LAVAGNE

JURY

Président : M. ALLIX, professeur.

Suffragants { M. TRUCHY, professeur.
 { M. AFTALION, professeur.

PARIS

Imprimerie

LES PRESSES MODERNES

45, Rue de Maubeuge, PARIS

1929

MEIS ET AMICIS



*La Faculté n'entend donner aucune appro-
bation ni improbation aux opinions émises dans
les thèses; ces opinions doivent être consi-
dérées comme propres à leurs auteurs*

Introduction

La double imposition, telle qu'elle est envisagée ici, résulte du conflit des lois financières, provoqué par les prétentions toujours accrues des fiscalités. Sans doute les circonstances économiques donnent-elles aujourd'hui une grande importance à ce qui se trouve être l'objet de cet essai, mais le problème que nous étudions est posé depuis longtemps.

Autrefois, la modération des impôts restreignait singulièrement les cas de double imposition et leur donnait un caractère occasionnel, qui les faisait considérer plutôt comme des curiosités que comme des entraves au développement des transactions internationales.

La guerre a accéléré le rythme d'une évolution qui se manifestait déjà avant 1914. L'augmentation générale des impôts a multiplié les cas de double taxation et fait apparaître un nouveau facteur de trouble en matière économique, tout en contribuant à développer l'évasion fiscale.

Aux travaux abstraits, consacrés jusque là aux doubles impositions, ont alors succédé des tentatives orientées vers un but pratique. Ce sont, d'un côté, les très nombreux traités qui constituent les solutions positives du problème; ce sont, d'autre part, les travaux effectués par la Chambre de Commerce Internationale et par la Société des Nations, afin de dégager des principes rationnels de taxation. A l'heure actuelle, des projets de convention ont été élaborés à Genève

en vue de restreindre l'ampleur et de diminuer le poids des doubles impôts

Le succès de ces projets dépend de l'unification du droit fiscal international, donc de l'adhésion unanime des Etats. La première condition implique la suppression d'obstacles tels que le particularisme national, et la richesse inégale des pays, qui influent sur l'esprit et sur l'objet de tout système d'impôts. La seconde condition comporte la renonciation des Etats à l'idée de leur souveraineté absolue dans le domaine financier. Ils ne seront plus libres de lever les impôts qui pourraient déterminer des cas de double taxation, et ils devront collaborer à la répression de l'évasion fiscale d'une manière très étroite, et sans l'arrière-pensée d'attirer chez eux les capitaux étrangers chassés de leur pays par des dispositions draconiennes.

Sans doute l'intérêt que les Etats et les individus ont à poursuivre l'abolition des doubles impôts contribuera-t-il à hâter la conclusion de ces conventions.

Mais on ne doit pas oublier que les doubles impôts sont moins un accident qu'un phénomène normal plus ou moins apparent selon les circonstances, et dû à des causes permanentes qu'il conviendrait en premier lieu de modifier.

On peut espérer que le temps agira en ce sens. La tendance générale vers l'uniformité, caractéristique de l'époque moderne, amènera le nivellement des obstacles auxquels se heurte la conclusion d'un traité général contre les doubles impositions.

Telle est l'opinion des Experts de la Chambre de Commerce Internationale et de la Société des Nations. Ils ont rédigé des projets de conventions bilatérales dont les Etats peuvent s'inspirer en tout ou en partie.

Il est probable que ces derniers n'adopteront que quelques-unes des dispositions qui leur sont offertes, mais mieux vaut se contenter de débuts modestes et transiger, dans la pratique, avec des maux inéluctables, que compromettre les principes, qui servent à se diriger dans la vie courante, et auxquels on se conforme peu à peu. Les projets élaborés à Genève ne sont pas une panacée, leurs auteurs le reconnaissent, mais ils peuvent constituer le point de départ d'une évolution bienfaisante.

Or, des règles clairement établies, comme celles des projets que nous étudions, permettent de pratiquer l'opportunisme nécessaire à toute institution qui doit se développer.

Elles le permettront d'autant mieux que le mouvement contre la double imposition se concrétisera bientôt dans la création d'un organisme fiscal international : par là, la tendance vers l'unité du droit financier sera fortifiée et la lutte contre la double imposition sera menée sans répit.

Ainsi, d'une part, la réalisation des conventions proposées par la Société des Nations se poursuivra d'une façon plus parfaite; d'un autre côté, l'opinion universelle est hostile aux doubles impôts. Il semble donc que tout concourt pour faire escompter un succès sur l'imminence duquel il ne faudrait pas, toutefois, se leurrer.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41551831_0020

PREMIERE PARTIE

CHAPITRE PREMIER

Définitions

Dans tous les Etats et depuis de longues années déjà, l'accroissement ininterrompu des dépenses publiques a entraîné une augmentation corrélative des impôts, dont la guerre n'a fait qu'aggraver le poids. Toutefois un phénomène d'ordre aussi général s'est produit presque simultanément. La notion de justice fiscale a pris une importance croissante dans les lois financières, qui contiennent des mesures destinées à en assurer le respect. Cependant, la participation équitable de chaque individu aux charges d'un Etat est loin d'être encore une réalité, car de nombreuses circonstances déjouent les prévisions de l'autorité qui établit les impôts.

La théorie de l'incidence montre comment, grâce au jeu de certaines grandes lois économiques, une catégorie de contribuables peut rejeter sur d'autres contribuables le poids d'un impôt qui lui est destiné. Longtemps l'incidence n'a été envisagée que comme un phénomène de répercussion de l'impôt, répercussion plus ou moins lointaine selon les auteurs, mais qui présentait pour tous un caractère de dispersion, de division de la charge fiscale. Or aujourd'hui, l'incidence semble revêtir, en outre, un aspect absolument différent; l'application des lois fiscales amène fréquemment des situa-

tions où le redevable est victime d'une superposition, d'une concentration d'impôts. Ce phénomène a été qualifié de « double imposition », par les auteurs qui en ont traité.

Nous maintiendrons ce terme consacré, bien qu'au fond « multiple imposition » semble mieux convenir. Car on verra plus loin qu'il n'y a théoriquement aucun obstacle à ce que deux, trois, quatre impôts puissent se superposer.

En effet, les Etats contemporains ont élaboré des systèmes fiscaux compliqués; les impôts sont de plus en plus nombreux et chevauchent les uns sur les autres. D'autre part les rapports sociaux s'enchevêtrent, chaque individu tire ses revenus de sources différentes, exerce parfois des professions variées ou se trouve dans des situations juridiques complexes, créancier et débiteur à la fois. Ensuite, le développement de la richesse mobilière, la répartition des capitaux à travers le globe, rendent les fortunes justiciables de fiscalités différentes. Enfin, le recours croissant, dans chaque budget national, à l'impôt personnel, alors que les individus se déplacent plus fréquemment qu'autrefois, met aux prises, pour de nombreux citoyens, les prétentions fiscales du pays de leur origine et celles du pays de leur résidence.

L'énumération de ces quelques causes de double imposition laisse entrevoir la possibilité d'introduire des distinctions dans la définition du sujet de cette étude.

Tout d'abord nous proposons d'adopter la définition de M. Brunet (1) : il y a double imposition lorsque la même source de richesse est atteinte par deux ou plusieurs impôts. Dès le début, nous excluons le double emploi, résultat d'une erreur administrative, pour considérer les deux éléments de

(1) *Revue de Science et législation financières*, année 1913, p. 361.

la double imposition, une double charge qui grève la même source de richesse.

Certains auteurs allemands et M. Seligman prétendent qu'il y a double imposition lorsque deux impôts frappent le même sujet ou le même objet. Cette définition qui se rattache à la classification des impôts réels et personnels, ne semble pas assez compréhensive. Si l'on entend par source d'un impôt le montant des biens qui servent à le payer; par assiette, les procédés qui constituent sa base d'évaluation, on voit que la distinction d'impôts réels et personnels n'a trait qu'à l'assiette, et que les uns et les autres se confondent pour le contribuable, lorsqu'il s'agit pour lui de les payer, ce dont il s'acquitte au moyen de sa fortune. Après avoir discriminé dans cette fortune autant de sources d'impôts que de sources de richesses, nous répétons avec M. Brunet, qu'il y a donc double imposition, chaque fois que, et dans la mesure où une même source de richesse est frappée plus d'une fois au profit de la même personne publique. C'est ainsi qu'avant la guerre un Français qui payait la contribution foncière de la propriété non bâtie, la contribution foncière de la propriété bâtie, et la patente, n'était pas victime d'une triple imposition, car chaque contribution frappait une source différente de revenu : la terre, la maison, le commerce; mais un négociant qui payait la personnelle mobilière et la patente subissait la charge d'une double imposition, dans la mesure où les bénéfices commerciaux frappés par la patente l'étaient une deuxième fois par la personnelle mobilière.

A l'heure actuelle, les cas de superposition d'impôts sont fréquents. Quand une société par actions fait un bénéfice d'un million, elle paie pour ce million tous les impôts que les autres entreprises acquittent sur leurs bénéfices, et notamment l'impôt de 15 % sur les bénéfices industriels et

commerciaux. Puis quand le million est distribué aux actionnaires, il faut payer l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui est de 18 % dans le cas des titres nominatifs.

De même, la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires pour les grands magasins, les établissements à succursales multiples — et, avec certaines différences — pour les banques et les compagnies d'assurances, se superpose à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

On peut citer encore, à titre rétrospectif, la double imposition résultant de la contribution sur les bénéfices de guerre, levée sur des gains frappés par les impôts des cédulés des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices des professions non commerciales et par la redevance des mines.

Mais on ne peut dire qu'un propriétaire exploitant sa ferme est victime d'une double imposition quand il paie la contribution foncière et l'impôt sur les bénéfices agricoles. Il n'y aurait double imposition que si le second de ces impôts frappait la terre comme instrument de travail, au même titre que le cheptel, les machines et les engrais. Or, le revenu foncier en lui-même et l'émolument retiré de l'exercice de la profession agricole, sont, aux termes de nos lois, deux matières imposables complètement distinctes.

Il est vrai toutefois que l'on peut rencontrer des doubles impositions réelles ou personnelles, qui correspondent à la distinction classique entre ces impôts et répondent à la définition des auteurs cités plus haut. On peut également parler de doubles impositions mixtes quand, par exemple, un revenu frappé par un impôt réel est encore atteint par l'impôt personnel dont le bénéficiaire de ce revenu est encore redevable.

Il y a lieu d'envisager, en outre, du point de vue de l'incidence, d'autres catégories de doubles impositions et dont le critérium consiste dans le caractère intentionnel ou non que leur a donné l'autorité fiscale.

Les doubles impositions voulues par le législateur peuvent répondre à deux ordres d'idées. D'abord, elles peuvent avoir pour but de faire cesser un état de choses qu'il veut combattre : c'est l'absentéisme, la propriété de mainmorte; ce sont les grandes fortunes, les trop puissantes entreprises. Parfois aussi, la superposition d'impôts est un artifice dont use le législateur. Cela lui permet de discriminer les facultés contributives des individus, par exemple au moyen d'impôts assis sur le capital et sur le revenu; ou bien de grever la même matière imposable de taxes variées, afin de les faire mieux accepter par le contribuable.

Il résulte de ces quelques indications que la double imposition n'est pas essentiellement injuste et ne doit paraître condamnable que si elle fait échec aux principes généraux qui, dans un pays, constituent la justice fiscale.

Pour apprécier avec exactitude le caractère équitable ou non de la double imposition, il faut comparer les capacités financières du contribuable surchargé et de celui qui ne l'est pas, ce qui ne laisse pas de présenter des difficultés, par exemple, pour comparer les charges fiscales variées qui grèvent un grand magasin et les impôts relativement peu nombreux acquittés par de petits commerçants. En considérant à part chaque type de double imposition dans le cadre du système fiscal dont elle fait partie, on peut déceler s'il y a une injustice, et alors indiquer les corrections qu'il convient d'y apporter.

Au contraire, l'injustice est essentiellement plus fré-

quente et plus difficile à corriger dans le cas de doubles impositions involontaires. En effet, l'autorité financière qui établit un nouvel impôt ne se préoccupe pas toujours de savoir, ou est dans l'impossibilité de prévoir si cet impôt frappera le contribuable qu'elle vise, ou ne se répercutera pas sur d'autres individus, en faisant ainsi échec aux principes de justice fiscale qu'elle se flattait pourtant de respecter.

Si, à l'intérieur d'un même pays, il est peut-être difficile de discerner le caractère équitable ou non d'une double imposition voulue et d'y apporter remède si elle est injuste, l'opération sera encore plus malaisée dans le cas qui nous occupe actuellement. En effet, le rejet de la charge fiscale par un contribuable sur un autre est un phénomène peu saisissable, car il est produit par le jeu des circonstances économiques.

Mais la double imposition peut se révéler plus arbitraire et plus insupportable car aucun recours n'est alors possible. Il s'agit de doubles impositions déterminées par le concours d'administrations fiscales relevant de pays différents. Par exemple, au sein de la même fédération, un état membre a les mêmes prétentions qu'un autre état membre quant à la même matière imposable, d'où juxtaposition d'impôts; ou bien un état membre est en concours avec l'état fédéral, d'où superposition. C'est enfin, le cas très fréquent de deux états souverains dont les lois fiscales sont en conflit.

Dans cet essai, nous nous bornerons à envisager les doubles impositions dans leur aspect intrafédéral, et surtout international. Après avoir indiqué leur origine et leurs conséquences, nous essaierons de montrer quels remèdes y ont été portés, ou sont en instance de l'être, par les grands organismes internationaux qui se préoccupent de la question.

CHAPITRE II

Causes et conséquences de la double imposition

SECTION I

CAUSES

Au début de l'évolution qui, au cours du siècle dernier, a modifié l'aspect économique du monde, la richesse était surtout immobilière et l'agriculture demeurait le principal élément de la production. L'importance secondaire des entreprises industrielles, dont l'activité se bornait à alimenter les marchés locaux, comme l'insuffisance des moyens de transport, donnaient dans chaque pays une importance primordiale à l'économie intérieure et empêchaient l'établissement des relations commerciales entre les nations. Aucune solidarité financière internationale ne venait atténuer cet isolement, puisque les fortunes privées consistaient surtout en immeubles et que la rareté des valeurs mobilières s'expliquait — *res mobilis, res vilis* — par le peu d'intérêt qu'on y attachait et par la difficulté de trouver des emplois à la fois rémunérateurs et sûrs. L'insécurité politique paralysait les tentatives de placements extérieurs et réservait au marché national les quelques disponibilités des capitalistes.

A cet état économique assez simple, à peu près identi-

que dans chaque nation au début du xix^e siècle, correspon-
daient des systèmes fiscaux d'autant moins compliqués que
l'individualisme dont était imprégné l'esprit public avait fait
presque partout adopter l'institution de l'impôt réel. Assis
principalement sur les biens immeubles, l'impôt épargnait
forcément les individus ainsi que les choses sises en dehors
des frontières où il était levé.

La communauté de législation rendait les cas de double
imposition théoriquement inexistants, d'autant plus que l'ex-
clusivisme national limitait les échanges entre les pays et raré-
fiait donc les faits générateurs d'imposition. Mais les migra-
tions d'hommes et de capitaux déterminèrent des cas de dou-
ble imposition qui se multiplièrent au cours du xix^e siècle.

C'est que de profondes modifications sont survenues :
l'essor de l'industrie a créé des richesses nouvelles dont l'im-
portance varie dans chaque pays avec les ressources natu-
relles, le nombre et l'ingéniosité des habitants. L'inégalité
entre les nations et entre leurs richesses provoque les mou-
vements d'hommes, facilités par le perfectionnement des
moyens de transport et dirigés vers les grands centres indus-
triels ou vers les pays neufs. Elle provoque également les
mouvements de capitaux, grâce au développement des valeurs
mobilières et aux dispositions fiscales édictées dans les pays
neufs ou pauvres en faveur des capitalistes étrangers. Ceux-
ci sont en effet enclins à disperser leurs placements, d'abord
dans un but de sécurité, ensuite, afin d'obtenir un rende-
ment plus rémunérateur dans les pays dont les besoins finan-
ciers sont plus pressants, et d'échapper aux charges de l'im-
pôt personnel dans leur pays.

En effet, des modifications d'ordre fiscal ont suivi les
transformations survenues en matière économique. Pour as-

surer la défense du territoire, l'Etat doit posséder un matériel de guerre conforme aux données les plus récentes de la technique moderne ; pour sauvegarder l'ordre et la paix intérieures, l'Etat doit étendre ses attributions dans le domaine social, créer des institutions ou entreprendre des réformes coûteuses. L'accroissement des dépenses fit apparaître l'insuffisance et l'injustice des anciens systèmes fiscaux qui avaient mal suivi le développement de la matière imposable et dont seuls les tarifs modérés faisaient excuser les défauts. Des réformes fiscales opérées dans le sens de la productivité et de la justice devaient conduire à l'adoption d'impôts nouveaux et de taux plus élevés, mais qui, en revanche, tiendraient compte, en visant les biens, « du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent » (Paul Doumer).

Devant la création d'impôts sur la richesse mobilière, devant l'apparition de la notion de personnalité « quand les personnes et les choses s'internationalisent, quand les entreprises industrielles étendent de plus en plus leurs opérations sur un plus grand nombre d'Etats, on devait s'attendre à ce que les individus et ces entreprises fussent imposées d'une façon proportionnellement plus lourde que s'ils ne quittaient pas leur pays, ou ne faisaient d'opérations que dans leur pays ». (1)

Les faits ont corroboré ce pronostic, surtout depuis la guerre pendant laquelle s'est précipité le cours d'une évolution qui tendait à produire et produisait déjà les cas de double imposition.

Le développement inégal des nations avait donc déterminé la multiplication des déplacements d'hommes et des

(1) Brunet, *ibidem*.

mouvements de capitaux. Dans chaque pays, l'augmentation des impôts et, depuis la guerre, les pratiques du nationalisme économique ont aggravé les charges qui pesaient sur l'activité générale. Enfin, les réactions des diverses nations devant des idées politiques et sociales nouvelles ont contribué à accentuer les divergences naturelles des législations et par voie de conséquence, celles des fiscalités.

En effet, le socialisme d'Etat, qui a amené dans les nations où il a prévalu l'augmentation des impôts directs et la taxation du capital, a pénétré surtout dans les pays germaniques, tandis que les autres Etats se défendaient mieux contre son influence. Il en est résulté de profondes différences entre les législations fiscales quant au choix de la matière imposable et au calcul du tarif. Ces différences et leurs répercussions sont sensibles dans certains Etats comme l'Italie dont, avant 1914, la fiscalité était fermée aux influences socialistes. Au lendemain de la guerre, au contraire, apparurent des impôts sur le patrimoine et des dispositions draconiennes à l'égard des valeurs mobilières, mesures dont le fascisme a poursuivi l'abolition.

Or, la solidarité des nations est, à l'heure actuelle, trop grande pour que l'adoption de principes différents de taxation n'entraîne pas de doubles impositions ou ne provoque pas la fraude fiscale.

Inégalité en matière économique, désaccord sur le terrain juridique et fiscal, voilà les deux grandes causes de doubles impositions que nous avons entrevues au chapitre précédent. Si les faits qui concernent la première de ces causes ne semblent pas nécessiter de longs développements, nous nous étendrons en revanche sur les seconds qui sont l'objet de cette étude. Le juriste ne peut agir sur l'élément économique de la double imposition, mais peut modifier l'élément juridique qui nous paraît primordial.

SECTION II

CONSÉQUENCES

§ I. — *Généralités*

M. Roger Picard écrivait dans la « Revue Economique Internationale », en avril 1923, que « les cas de double imposition sont aussi variés que nombreux », mais compte tenu des principes qui inspirent les différentes législations fiscales, on pouvait distinguer six situations génératrices de doubles impositions.

Voyons d'abord quels sont ces principes de législation. M. Picard en distingue quatre :

Le premier est inspiré par la doctrine de l'allégeance politique, selon laquelle la nationalité est indélébile — *ossibus haeret* — et conduit à n'imposer que les seuls nationaux, mais sans considérer le lieu de leur résidence.

Le second borne la souveraineté fiscale d'un Etat aux limites de son territoire, mais l'étend à toutes les personnes, même étrangères qui y résident.

Une troisième catégorie de législation adopte ce principe tout en l'atténuant : l'autorité fiscale considère comme contribuables les nationaux absents pour un court laps de temps et les étrangers résidant pour un certain laps de temps.

Plus territorialistes, les Etats qui rentrent dans la dernière catégorie ne se préoccupent que du lieu de production des richesses et frappent les revenus issus de leur territoire en faisant prédominer la notion de l'impôt réel sur l'impôt personnel : ils n'exigent donc rien du résident, national ou étranger, qui tire ses revenus de l'extérieur.

Rien ne s'oppose théoriquement à ce que la même source de revenu soit soumise à différentes lois fiscales : on peut émettre l'hypothèse d'un revenu, tiré d'un pays qui pratique le stoppage à la source, et destiné au citoyen d'un Etat où l'imposition sur la possession est en vigueur.

Cette hypothèse n'a rien d'invraisemblable et résulte du concours des lois fiscales. M. Roger Picard a pu dresser la liste de six cas types de double imposition, déterminés par le jeu des principes énoncés plus haut :

- A) Citoyen résidant tirant certains revenus de l'étranger ;
- B) Citoyen non résidant tirant certains revenus de l'étranger ;
- C) Citoyen non résidant tirant certains revenus de son pays ;
- D) Etranger résidant tirant certains revenus du pays ;
- E) Etranger non résidant tirant certains revenus du pays ;
- F) Etranger résidant tirant certains revenus de l'étranger.

D'autre part, le Comité financier de la Société des Nations, qui s'occupe de la question des doubles impositions, a publié un memorandum de Sir Percy Thompson, délégué britannique, sur les cas théoriques de double imposition. Cette note donne aussi des exemples de cas de double taxation pouvant se produire entre la Grande-Bretagne et d'autres Etats.

L'auteur du memorandum classe en trois catégories les différents systèmes d'impôt sur le revenu :

L'impôt est perçu sur l'ensemble des revenus des contribuables résidant dans le pays, quelle que soit d'ailleurs la source du revenu ; c'est l'impôt fondé sur la « résidence ».

L'impôt est perçu sur tous les revenus provenant de sources se trouvant dans le pays, que ces revenus soient touchés

par des résidents ou par des non-résidents; c'est l'impôt fondé sur l' « origine ».

Enfin l'impôt est perçu aussi bien sur le revenu total des résidents, quelle que soit son origine, que sur le revenu touché par les non-résidents, et provenant de sources se trouvant dans le pays. C'est l'impôt « à double base ».

Si tous les pays intéressés se conformaient soit au principe de la « résidence », soit au principe de « l'origine », il ne se produirait pas de double imposition, sauf :

Dans les cas exceptionnels d'individus résidant dans plusieurs pays ;

Dans le cas de litiges juridiques portant sur le lieu d'origine du revenu ou le lieu de résidence ;

Dans le cas de sociétés étendant leurs opérations sur plusieurs pays.

Avec le principe de la « résidence », chaque individu ne devrait être imposé que par un pays seulement, tandis qu'avec le principe de l' « origine », le revenu de chaque individu pourrait être imposé par divers pays (à des taux, du reste, probablement différents, selon une assiette de l'impôt différente et en application de régimes différents), mais chaque source de revenu ne serait taxée que par un pays seulement.

En réalité, la double imposition ne se produit que parce qu'un régime uniforme de taxation n'a pas été adopté et parce que certains pays se sont conformés au principe de la double base, principe qui amène inévitablement la double imposition, dès qu'il s'agit de commerce et de placements internationaux.

On peut ranger de la manière suivante, dans les trois

catégories indiquées plus haut, les législations fiscales de certains grands pays d'Europe.

IMPOTS PERÇUS SELON LE PRINCIPE DE

	la résidence	l'origine	la double base
Pays-Bas	Impôt sur les dividendes.	—	Impôt sur le revenu global.
Belgique.....	Impôt de superposition sur le revenu global.	—	Impôts cédulaires sur le revenu.
France.....	Impôt général sur le revenu.	Impôts cédulaires sur les revenus.	Impôt sur le revenu des valeurs mobilières.
Suisse.....	—	—	Impôt de guerre.
Italie.....	—	Impôt sur le revenu.	—
Tchéco-Slovaq.	—	—	Impôt sur le revenu
Royaume-Uni.	—	—	Impôt sur le revenu y compris l'impôt de superposition.

Le jeu de ces principes différents produit des cas de double imposition dont voici un exemple, tiré du memorandum anglais :

A & C°, Ltd, est une société anglaise dont l'administration siège à Londres, mais qui gère à Paris et à Londres une entreprise de grand couturier. Il n'existe pas d'obligations et les actions ne sont pas, en France, détenues par le public. Le total des bénéfices est de 200.000 £ par an, dont 100.000 £ peuvent être considérées comme provenant des affaires faites à Paris, et 100.000 £, des affaires faites à Londres, les dividendes répartis atteignent 160.000 £ par an. Il s'agit ici des dividendes bruts, avant tout prélèvement de l'impôt britannique sur le revenu.

La société paie les impôts suivants :

En France : Impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, au taux de 15 %, soit sur les 100.000 £,

ou 12.500.000 francs de bénéfices afférents aux opérations réalisées à Paris = 1.875.000 francs ou 15.000 £.

En Grande-Bretagne : Abstraction faite de l'impôt sur les bénéfices réalisés par des Sociétés.

L'impôt sur le revenu au taux de 4/6 d à la livre sur l'ensemble des bénéfices, déduction faite de l'impôt français :

4/6 d à la livre sur 1.850.000 £ = 41.650 £.

La société distribue donc sur 200.000 £ de bénéfices, 160.000 £ de dividende brut, ou, défalcation faite de l'impôt britannique sur le revenu, au taux de 4/6 d à la livre, 124.000 £ de dividende net. Elle paiera donc 15.000 £ au fisc français et 41.650 £ au fisc anglais, une somme nette de 16.350 £ lui reste acquise. On touche ainsi du doigt l'énormité de certains prélèvements fiscaux.

§ II. — *Impôt sur le Revenu*

On pourrait citer une infinité de cas de double imposition.

Dans son livre « La Vie Economique Internationale », M. Barthélemy Raynaud cite, parmi des exemples fournis par la Chambre de Commerce Internationale, le cas d'un industriel qui, taxé sur le même revenu, à la fois dans son pays de résidence et dans le pays où sont situées ses usines, a payé jusqu'à 103 % de ses revenus. En 1923, au Congrès de la Chambre de Commerce Internationale, la section française présentait deux communications :

L'une émanait de la Compagnie des Messageries Maritimes qui signalait des faits précis de double imposition : à Singapour, elle a dû présenter pour la War Tax (exercice

1920) une déclaration et une somme de 10.689 £, 68 lui a été réclamée. Les mêmes obligations lui ont été imposées à Aden, Madras et à Calcutta pour l'Income Tax.

La seconde était produite par le Syndicat des Industries Chimiques spéciales et avait trait à la taxation des revenus gagnés, partie à l'étranger, partie dans le pays du domicile. Faute de bases communes de taxation, les administrations fiscales des divers pays prétendent chacune retenir comme base d'imposition plus de la moitié des bénéfices réalisés : aussi la somme des fractions de bénéfices retenues pour l'application des tarifs dépasse-t-elle le total réel des bénéfices effectifs.

Un Anglais qui tire un revenu de 1.000 francs d'une industrie ou d'un bien situé en France pourrait être imposé sur les 6/10 de son revenu en Grande-Bretagne aussi bien qu'en France : il serait donc taxé sur un revenu de 1.200 francs. Si, comme le faisait observer M. Picard en 1923, on n'oublie pas qu'alors les pays à change bas n'admettaient la déduction des bénéfices réalisés par leurs nationaux dans des pays étrangers que sur la base du pair métallique, on voit à quelles lourdes charges le contribuable peut être assujetti et que le reproche d'iniquité, fait à la double imposition, est amplement fondé.

§ III. — *Impôts sur les Successions*

Mais la perception d'impôts sur le revenu n'est pas seule à provoquer des doubles impositions. Si nous examinons, par exemple, la législation française en matière successorale, nous voyons que des cas de double imposition peuvent se produire lorsque la succession contient des valeurs mobilières et des créances.

En effet, la loi française applique le principe de la territorialité et assujettit à l'impôt toutes les créances et valeurs françaises quel que soit le domicile ou la nationalité du défunt, mais elle cumule ce principe avec celui de la personnalité de l'impôt et frappe les valeurs mobilières et les créances toutes les fois que la succession mobilière du de cujus est régie par la loi française.

Il s'ensuit que les valeurs étrangères, lorsqu'elles se trouvent taxées en France d'après la règle de la personnalité peuvent l'être également dans leur pays d'origine si ce pays applique comme la France la règle de la territorialité.

En second lieu, les valeurs françaises dépendant d'une succession ouverte à l'étranger sont taxées en France en vertu du principe de la territorialité et peuvent être également imposées dans le pays où la succession est ouverte, si l'on y applique, comme en France, la règle de la personnalité.

De plus, la législation française applique la nationalité d'après trois critères différents : nationalité, domicile de droit, domicile de fait. Elle impose, en effet, les valeurs et créances étrangères à la fois dans les successions régies par la loi française (art. 7, loi du 18 mai 1850, et art. 11, loi du 13 mai 1863) et dans les successions d'étrangers domiciliés en France, avec ou sans autorisation (art. 4, loi du 23 août 1871).

D'où naturellement, de nouvelles causes de superposition, les domiciles de droits et de fait pouvant se trouver dans des pays différents de celui de la nationalité.

C'est ainsi que la succession d'un étranger domicilié en France sans autorisation peut être imposée dans notre pays et dans celui où il a son domicile de droit.

En outre, la succession d'un Français domicilié à l'étranger peut être taxée dans le pays du domicile et en France, si, en vertu d'une convention diplomatique, elle reste régie par la loi française.

Nous ne multiplierons pas les exemples tendant à prouver que le jeu de principes différents de taxation entraîne des doubles impositions : le problème qui nous occupe est surtout théorique, et c'est une solution théorique qui tranchera la question. Citons encore toutefois des hypothèses de double taxation qui pourraient très bien se réaliser. M. Roger Picard suppose qu'un Français décède en Grande-Bretagne, laissant déposés dans une banque italienne les titres d'une compagnie hollandaise dont le patrimoine et le siège d'exploitation sont en Roumanie : rien ne s'oppose à ce que chacun de ses pays réclame des droits de succession.

M. Barthélemy Raynaud relate, dans son livre, un cas où les droits de succession se sont élevés à 125 % de la valeur des biens transmis.

M. Seligman, dans ses « *Essays on Taxation* », cite des exemples analogues, aux Etats-Unis, tirés des relations fiscales interfédérales. De nombreux Etats membres de la Grande Confédération frappent les membres d'une succession sans se soucier du lieu où ils se trouvent réellement.

Certains Etats « allaient même plus loin et imposaient les valeurs des sociétés organisées sous leurs lois, que le défunt fût ou non résident, et même si les valeurs se trouvaient dans un autre Etat ». M. Seligman cite un cas de quadruple imposition survenu dans l'Etat de New-York. Le même auteur admettait la possibilité d'une quintuple imposition : un citoyen d'un Etat A dont la fortune consiste en obligations d'un chemin de fer, meurt en B, laisse dans l'Etat

C les titres de cette compagnie, dont le siège social est en D, et dont le réseau se trouve en E.

§ IV. — *L'Evasion Fiscale*

Si les contribuables acceptent les exigences des fiscalités des différents pays, ou sont contraints de s'y soumettre, l'élévation des tarifs actuels restreint dans une large mesure leurs bénéfices, quand il ne les annule pas, comme dans certains cas extrêmes cités plus haut.

Frustrés du gain qu'ils sont en droit d'escompter, les capitalistes bornent désormais leur activité et leurs placements à un seul pays, ce qui détruit la solidarité économique des nations, dont l'expérience a pourtant démontré les bienfaits.

Cette dépendance mutuelle est dans une certaine mesure gage de paix mondiale ; de plus, chaque nation se spécialise dans l'exploitation des ressources dont elle est le mieux pourvue, ce qui assure une meilleure utilisation des richesses naturelles. Les industries de transports se perfectionnent pour faciliter l'orientation et la régularité des courants commerciaux que cette interdépendance économique développe entre les peuples.

Les mouvements des capitaux ne contribuent pas moins à garantir la solidarité internationale ; les pays de vieille civilisation industrielle fournissent aux pays neufs les fonds nécessaires à leur mise en valeur et reçoivent en échange une rémunération qui accroît les éléments actifs de leur balance des comptes.

La double imposition restreint les transactions en grevant lourdement le commerce international, elle favorise les pratiques du nationalisme économique, paralyse l'esprit d'initiative des individus et entrave l'essor du pays. Les parti-

culiers souffrent beaucoup de ces deux premières conséquences, l'injustice et le trouble économique. Mais ces deux maux se répercutent également d'une manière fâcheuse sur la prospérité des Etats. En outre, ils sont frappés d'une façon plus directe encore par la double imposition, quand elle détermine l'évasion fiscale.

\ L'extrême variété des lois financières, la complexité de leurs mesures d'application sont souvent des excuses à l'ignorance ou à la négligence du contribuable, incapable ou excédé de fournir au fisc les multiples renseignements nécessaires à l'assiette et à la perception d'un impôt moderne.

Il est d'ailleurs naturel que l'établissement d'un nouvel impôt, ou l'élévation du tarif d'une ancienne taxe, augmentent la fraude par une sorte de réaction des contribuables contre le fardeau supplémentaire qui leur est infligé.

Devant les charges iniques que fait peser sur eux la double imposition, les contribuables sont a fortiori tentés de s'y soustraire. L'impôt représente dans une certaine mesure la dette d'un individu envers l'Etat qui le fait bénéficier de sa protection; or au cas de double imposition, un contribuable fournit des ressources au Trésor d'un pays auquel il ne doit rien.

Et l'indifférence de ce contribuable à l'égard du fisc étranger est fortifiée par la faible efficacité, pour ne pas dire le plus souvent l'inexistence d'un contrôle fiscal international.

Injustice, trouble économique, évasion fiscale, voilà les résultats de la double imposition. Il n'est pas étonnant que

l'ont ait cherché à supprimer, ou, au moins, à atténuer ces maux. Des actes internationaux, unifiant les principes des législations fiscales, semblent constituer l'unique solution du problème.

Les Etats sont entrés depuis longtemps dans cette voie, afin de remédier aux inconvénients de l'évasion fiscale, qui seule les intéressait. Les mesures qui furent prises consistèrent à organiser la collaboration des administrations. On prévoyait des échanges de renseignements et des ententes relatives aux méthodes d'assiette et de recouvrement.

Puis, les inconvénients d'ordre économique des doubles impositions apparurent. Les particuliers se plaignirent âprement. Les premiers traités contre les doubles impôts virent le jour. Ils eurent pour but de limiter, dans le cas de chaque impôt, les prétentions fiscales des pays concurrents.

L'ensemble de ces traités, qui constituent les solutions positives du problème, contient des dispositions très intéressantes, presque toujours heureuses, mais présente l'aspect d'un chaos de mesures disparates et parfois contradictoires.

Nulle vue d'ensemble n'a présidé à leur élaboration, puisqu'elles sont les résultats de multiples négociations particulières, le plus souvent entre deux Etats seulement.

Tant qu'une convention signée par deux pays adoptera un système de taxation différent de celui que met en vigueur une convention passée entre deux autres Etats, les cas de double imposition seront raréfiés, mais la double imposition ne disparaîtra pas.

Aussi, après avoir étudié les solutions positives du problème, faudra-t-il consacrer de longs développements aux solutions théoriques. Celles-ci posent des principes rationnels

de taxation, destinés à être admis uniformément par les Etats, sur l'invitation qui leur en sera adressée par la Société des Nations.

Aussi peut-on espérer que l'adoption de ces règles mettra un terme à la question des doubles impositions.

DEUXIÈME PARTIE

Solutions positives

CHAPITRE PREMIER

L'ÉVASION FISCALE

SECTION I. — *Définitions*

Les conventions destinées à atténuer les effets de la double imposition ont visé tout d'abord l'évasion fiscale. Les experts techniques de la Société des Nations la définissent ainsi (1) :

« L'évasion fiscale, notamment à la faveur de l'exode des capitaux, permet aux intéressés d'échapper à des impôts légitimement dûs ; tantôt il s'agit de contribuables qui, narguant délibérément la loi, entrent dans la voie de la dissimulation, tantôt il s'agit simplement de personnes qui, par insouciance, oubli, ou négligence, n'accomplissent pas leurs obligations fiscales, ou qui, en raison des doutes que laisse parfois l'obscurité des lois, les interprètent en leur faveur.

« Nous reconnaissons que, suivant les pays, la proportion dans laquelle se produit l'évasion fiscale, et la nature même de l'évasion, diffèrent grandement. Dans certaines contrées, elle est due principalement à la fraude ; dans d'au-

(1) S. D. N., F. 212, p. 22.

tres, l'évasion frauduleuse est presque négligeable et les fuites qui se produisent sont dues aux autres raisons susmentionnées. Sans aucun doute, quelle que soit l'acuité du mal, les budgets de nombreux Etats, souffrent de la plaie que constitue l'évasion fiscale, et, moins que tous autres, des experts fonctionnaires des administrations financières ne pouvaient se désintéresser de ce mal. Mais nous sommes frappés par l'aspect moral du problème posé. Il y a, certes, beaucoup de causes possibles de déficit dans le recouvrement des revenus publics, depuis les mauvaises récoltes, le chômage, jusqu'à l'exportation des capitaux, amenée elle-même par les considérations ci-dessus. Mais aucune n'a le caractère d'immoralité de l'évasion frauduleuse, et aucune, ajouterons-nous, n'a un caractère international aussi prononcé ».

A cette définition, on peut ajouter les observations suivantes.

L'évasion fiscale semble être le résultat d'un manque de coordination entre les législations fiscales. Autrefois, c'était parce que ces législations n'étaient pas assez développées et laissaient entre elles une lacune, une marge où la fraude pouvait s'exercer, maintenant c'est au contraire parce que la plupart des systèmes fiscaux ont pris une importance énorme, se sont développés d'une façon excessive et qu'ils chevauchent, en quelque sorte, les uns sur les autres.

Les exigences du fisc, à l'heure actuelle, déterminent souvent le contribuable à frauder et le développement de la richesse mobilière, comme le perfectionnement des instruments dont elle se sert : banques, marchés financiers, permet aux capitalistes d'échapper aux impôts dont ils sont redevables, grâce à d'adroits subterfuges mis à leur disposition par la technique financière moderne.

Ainsi, l'élévation des tarifs, la recherche des matières imposables nouvelles, l'apparition de l'impôt personnel déterminèrent les évasions fiscales, en même temps qu'elles firent apparaître les doubles impositions. Ces deux phénomènes économiques proviennent de l'absence d'adaptation, de correspondance entre les législations fiscales et privent le Trésor de chaque pays de recettes sur lesquelles il est en droit de compter.

Aussi les gouvernements soucieux de récupérer les ressources financières qui leur échappent essaient-ils d'établir un système de contrôle fiscal international dont l'application se heurte à beaucoup de difficultés. Ils prétendent qu'en recouvrant les sommes que leur fait perdre l'évasion fiscale ils seront en mesure de moins exiger du contribuable et notamment d'opérer des dégrèvements, afin de faire disparaître les doubles impositions et, par contre coup, l'évasion fiscale.

Toutefois le problème n'est pas récent et les moyens de le résoudre ne sont pas nouveaux.

Des contribuables essaient parfois de se soustraire au paiement des doubles impôts, surtout en matière d'impôts successoraux, où la notion de personnalité présente une importance particulière et met forcément en conflit les lois du pays d'origine et du pays de la résidence. Aussi des tentatives furent-elles faites d'assez bonne heure pour empêcher l'évasion fiscale de se produire en cette matière et aboutirent à la conclusion des premiers traités.

L'aggravation générale des charges fiscales multiplie les cas de doubles impositions, ailleurs que dans le seul domaine des droits de succession. D'autre part, le lien entre la double imposition et l'évasion fiscale étant apparu très clairement,

un certain nombre d'actes internationaux conclus après la guerre contiennent des dispositions relatives à ces deux objets, soit dans le même corps de traité, soit dans des traités connexes.

Ces dispositions sont maintenant comprises sous la rubrique « assistance administrative et judiciaire en vue de faciliter l'application et le recouvrement des impôts ».

SECTION II. — *Traités antérieurs à la guerre*

Les premières conventions relatives à l'évasion fiscale datent du milieu du siècle dernier.

C'est d'abord la Convention du 12 août 1843 entre la France et la Belgique. L'article premier pose le principe d'échange de renseignements entre les administrations des deux pays.

« Il y aura, entre les receveurs de l'Enregistrement et des domaines, échange de tous les documents et renseignements pouvant aider à la perception complète et régulière des droits établis par les lois qui régissent les deux pays, ou se rattachant à des intérêts domaniaux leur afférant réciproquement » :

L'article 2 donne le détail des actes dont les copies seront échangées : mutations à titre onéreux ou à titre gratuit, entre vifs ou par décès, déclarations de successions, inscriptions hypothécaires, etc...

L'article 3 dispose qu'à la fin de chaque année il sera fourni des relevés de mutations de propriété. Ces relevés seront expédiés avec des renvois et seront consignés sur un sommier ad hoc, dans les bureaux dont dépend le lieu du domicile des propriétaires.

C'est ensuite la convention du 24 mai 1845, réglant les relations des administrations de l'enregistrement des Pays Bas et de la Belgique. Cette convention est calquée sur la précédente.

C'est, en troisième lieu, la convention du 15 novembre 1907, signée entre le Gouvernement Britannique et le Gouvernement de la République Française. Cette convention prévoit que le Gouvernement Britannique, en cas de décès de toutes personnes ayant leur domicile en France, fournira un extrait de l'affidavit indiquant le nom, le domicile, la date et le lieu de décès du de cujus, ainsi que tous les renseignements relatifs à ses héritiers et le détail de sa fortune mobilière.

L'affidavit en question est un document contenant les détails relatifs à la succession d'une personne défunte, document dont la loi exige la remise par toute personne demandant aux tribunaux anglais l'homologation d'un testament, ou de lettres d'administration selon le cas. Une clause de réciprocité prévoit pour la France des mesures analogues. En vertu de ces accords, les Gouvernements respectifs rendent régulièrement compte d'un certain nombre de cas. Mais, ajoute la note communiquée sur ce sujet à la Société des Nations, ni le nombre des affaires, ni la valeur de la fortune mobilière entrant en jeu sont considérables.

SECTION III. — *Traités d'après-guerre*

§ I. — *Traités*

Les traités signés après la guerre, contiennent soit des articles généraux « sur l'assistance en vue de faciliter l'application et le recouvrement des impôts », qui font prévoir la signature des conventions spéciales en cette matière, soit

des dispositions particulières dont les conventions germano-tchéco-slovaque du 31 décembre 1921, et austro-allemande du 23 mai 1923 sont de bons exemples. Ces deux conventions présentent, d'ailleurs, un très grand nombre de caractères communs.

D'abord elles sont beaucoup plus complètes et détaillées que les traités d'avant-guerre. Elles s'étendent à un plus grand nombre d'impôts, accordent aux contribuables des garanties, instituent et règlent la procédure d'assistance administrative et judiciaire. Il existe désormais une collaboration intime entre les administrateurs des pays signataires; en compensation, les conventions réservent toujours l'application des dispositions légales qui, dans chaque pays, présentent un caractère particulier au point de vue national.

Tout d'abord des conventions s'étendent aux taxes publiques perçues par les Etats contractants au profit de leur trésor respectif, ou pour le compte d'autres corps publics, sous la forme de suppléments ou d'impôts additionnels.

Toutefois, les droits de douane et les taxes de consommation ne sont pas considérés comme impôts; et, par contre, l'impôt sur le chiffre d'affaires et la taxe de luxe ne sont pas considérés comme taxes de consommation.

Ensuite, des garanties sont accordées aux contribuables en matière d'impôts : la convention de 1921, dans son article 2, institue l'identité de traitement des contribuables des deux pays, devant les tribunaux administratifs ou fiscaux de chacun des deux pays.

L'assistance juridique que se prêtent les Etats, est ainsi définie par l'article 3 « dans tous les cas de fuites de capitaux ou d'évasion fiscale, aussi bien pour la recherche, la fixation et la détermination des impôts et des garanties que

pour l'emploi de la procédure de recours et de recouvrement ». Pour donner à cette assistance juridique toute efficacité, les autorités des deux Etats communiqueront directement, par voie de requête, et l'autorité requise signifiera immédiatement la requête au contribuable qu'elle vise; en outre, les dispositions sans appel en matière fiscale (décisions, sentences, ordonnances) doivent, sur demande adressée par l'autorité suprême de l'Administration fiscale de l'un des Etats à l'autorité correspondante de l'autre Etat, être reconnues et rendues exécutoires sans frais.

Mais certaines dispositions ont été édictées en vue de prévenir les actes qui ne respecteraient pas pleinement l'indépendance, ou mieux la souveraineté de chaque Etat. C'est ainsi que l'article 8, réglant les formes à employer pour la signification de la requête, prévoit que sur demande formulée par l'autorité compétente, il peut être employé une forme particulière de procédure « à condition que celle-ci ne soit pas contraire à la législation du pays requis ». De plus, il ne peut être fait usage d'un moyen de contrainte recevable sur le territoire de l'Etat requis lorsque l'Etat requérant, dans le cas d'une demande analogue, n'est pas en mesure de faire usage d'un moyen de contrainte similaire.

D'autre part, l'article 14 admet que l'assistance juridique et administrative peut également être refusée lorsque l'Etat requis considère qu'elle pourrait mettre en danger ses droits de souveraineté ou sa sécurité. D'autres dispositions tutélaires prévoient que « peuvent être également repoussées les demandes aux termes desquelles il y aurait lieu de recueillir sur le territoire de l'Etat requis, de personnes étrangères à l'affaire en tant que contribuables, des informations, déclarations ou consultations autorisées par la loi, lorsque

l'Etat requérant n'est pas en mesure, d'après sa propre législation, d'exiger des informations, déclarations ou consultations analogues. Cette disposition s'applique également aux demandes faites en vue d'obtenir connaissance de circonstances de fait ou de rapports de droit, lorsque la connaissance de ces circonstances ou rapports ne peut être acquise qu'en faisant appel à l'obligation de fournir des renseignements, obligation qui n'existe pas sur le territoire de l'Etat requérant. Cette disposition vaut enfin pour les autres demandes qui ne pourraient être satisfaites que par la violation d'un secret professionnel (secret relatif à un commerce, à une exploitation ou à une industrie).

En terminant, la convention enregistre l'engagement pris par les deux Etats de conclure une convention relative à l'assistance juridique réciproque en matière d'affaires fiscales d'ordre pénal.

§ II. — *Les tendances actuelles concernant l'évasion fiscale*

On reviendra plus tard sur ces conventions en étudiant les solutions théoriques du problème des doubles impositions telles qu'elles ont été élaborées à la Société des Nations. Toutefois on peut dès maintenant faire les remarques suivantes.

Les tentatives des Gouvernements pour lutter contre l'évasion fiscale sur le terrain international sont beaucoup moins nombreuses que celles qu'ils ont faites pour résoudre le problème des doubles impositions. Le petit nombre de ces tentatives s'explique par la diversité des tendances dans les législations de chaque pays.

Certaines nations font preuve de libéralisme en la matière. L'Italie, par exemple, est hostile à toute limitation de

l'exportation des capitaux, comme à toute investigation du fisc dans les établissements de crédit (1). Dans son rapport à la Société des Nations (2), le représentant Tchéco-Slovaque, rappelle que le traité du 31 décembre 1921, signé par son Gouvernement et par le Reich, contient un article aux termes duquel « les deux Etats s'engagent à se prêter mutuellement assistance au point de vue administratif et juridique dans toutes les questions d'impôts, et dans tous les cas de fuite de capitaux et d'évasion fiscale ». L'expert Tchéco-Slovaque fait observer que l'application complète de cette disposition suppose l'abolition du secret des banques et le devoir de l'identification des clients. « Mais, chez nous, la première condition ne subsiste que dans une mesure limitée, et la seconde ne subsiste point. En Allemagne, on était plus sévère mais les prescriptions récentes ont assez atténué la pratique existante ».

D'autres pays, au contraire, comme la France, ont fait défendre par leur représentant à la conférence des Experts Techniques de la Société des Nations une thèse différente et dont l'adoption entraînerait les mesures rigoureuses que voici (3) :

1° Les banques donneront avis à leur administration nationale de tous les dépôts de titres, de cassettes ou de plis fermés, de toute location de coffre-forts, faits par des contribuables d'un pays étranger.

2° Les banques ne paieront des coupons à des contribuables étrangers que sur la production d'un bordereau en double exemplaire dont l'un sera transmis à l'Administration.

(1) P. d'Aroma. Rapport à la S. D. N. Doc F. 46.

(2) S. Valnicek. Doc. F. 41.

(3) Memorandum de M. BAUDOIN-BUGNET, Doc. F. 40, p. 12.

3° L'Administration enverra au Gouvernement étranger intéressé les avis de dépôts ou de location de coffres et les bordereaux de paiement des coupons.

Le délégué belge au Comité des Experts de la Société des Nations adopte des conclusions pratiques analogues et justifie son attitude par des considérations d'ordre moral (1). Le contribuable est tenu envers son pays d'une dette sacrée, l'impôt; s'il évite de l'acquitter, en déposant ses capitaux dans une banque étrangère, celle-ci commet un délit analogue au recel, que l'on ne saurait prévenir autrement qu'en supprimant le secret des banques.

Néanmoins, la majorité des Etats ne semble que très peu disposée à suivre ces dernières théories, et fait preuve d'une grande circonspection vis-à-vis des mesures de contrôle fiscal international.

De pareilles tendances sont conformes à celles de la Conférence de Gênes de 1922 qui, en demandant à la Société des Nations d'étudier les mesures à prendre en vue d'une coopération internationale destinée à prévenir l'évasion fiscale, a fait une réserve : « Toute proposition tendant à entraver la liberté du marché des changes ou à violer le secret des relations entre les banquiers et leurs clients, doit être condamnée ».

Mais il faut bien reconnaître que l'absence d'un contrôle strict, tel que celui que projetait l'expert français, permet à la fraude de jouer dans une large mesure. La brèche qui est ainsi ouverte dans les barrières fiscales permet aux contribuables désireux d'échapper à l'impôt, de porter leurs capitaux dans les pays qui ne participent pas à la répression de l'évasion fiscale.

(1) Mémoire de M. CLAVIER, Doc. F. 47, p. 40.

Outre l'intérêt de faire affluer des capitaux sur leur territoire, ce qui explique l'attitude de maints Etats à ce sujet, d'autres raisons justifient leur réserve.

D'abord, le souci de leur indépendance économique leur fait repousser toute investigation d'un fisc étranger dans leurs banques, car la fortune publique et la fortune privée se touchent d'assez près, et emploient assez souvent les mêmes organismes économiques pour éveiller justement la méfiance des Etats contre l'intrusion d'une administration étrangère dans les établissements de crédit nationaux.

En second lieu, sur des points extrêmement importants (1), le domicile par exemple, la législation d'un pays procède souvent de principes radicalement différents de ceux sur lesquels reposent d'autres systèmes nationaux de législation.

« Domicile » en français, « Wohnsitz » en allemand ont un sens beaucoup plus compréhensif que « Domicile » en anglais. Voilà pourquoi une des conventions destinées à restreindre l'évasion fiscale, la convention franco-anglaise de 1907, peut être accusée d'accroître les inconvénients de la double imposition.

En effet, le conflit qui existe entre la législation anglaise et la législation française permet à une personne d'avoir à la fois un domicile britannique, au sens de la loi britannique, et un domicile français au sens de la loi française. L'échange réciproque des renseignements peut ainsi dans certains cas, et cela d'une façon parfaitement régulière, aux termes de la législation existante, soumettre la totalité d'une fortune mobilière à la perception, en France, des droits français de muta-

(1) Doc. S. D. N. F. 212, p. 25.

tion, et dans le Royaume-Uni de l' « Estate duty » calculé sur la valeur en capital de la succession, et même du « Legacy Duty », calculé sur la valeur des parts successorales.

Par conséquent, dans la mesure où l'application de la convention aurait pour résultat d'assurer l'observation intégrale des législations britannique et française, elle serait de nature à assujettir le contribuable à l'imposition dans les deux pays à la fois.

Aussi, puisque l'évasion fiscale n'est, dans la majorité des cas, qu'une conséquence de la double imposition, convient-il de remonter à la cause si l'on veut remédier aux effets.

Il semble bien que ce soit là l'opinion générale devant les difficultés que rencontre un projet d'accord universel et efficace contre l'évasion fiscale. Si les traités de 1921 et 1923 (1) relatifs à ce sujet, ont été signés par les mêmes Etats de l'Europe Centrale, le même jour que des traités sur la double imposition, des conventions aussi complètes sont uniques, et la grande majorité des actes internationaux ne cherche qu'à réduire les cas de double imposition, pour bénéficier des heureuses conséquences qui en découleront : justice fiscale plus grande, trouble économique moins profond, évasion fiscale diminuée.

C'est ce que l'on va essayer de montrer dans le chapitre suivant.

(1) S. D. N. Doc. F. 29 :

- a) Traité entre l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie au sujet de la double imposition en matière d'impôts directs, 31 décembre 1921. Traité entre l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie au sujet de l'évasion fiscale, 31 décembre 1921.
- b) Traité entre l'Allemagne et l'Autriche au sujet de la double imposition en matière d'impôts directs, 23 mai 1923. Traité entre l'Allemagne et l'Autriche au sujet de l'évasion fiscale, 23 mai 1923.

CHAPITRE II

SOLUTIONS POSITIVES DU PROBLÈME DES DOUBLES IMPOSITIONS

La liste d'engagements internationaux relatifs à la double imposition et à l'évasion fiscale, que nous publions ci-joint, et que malheureusement nous n'avons pu trouver tous, atteste l'importance et l'attention donnée par les Etats à ce problème.

DATES	PAYS
12 Août 1843 :	France et Belgique.
24 Mai 1845 :	Pays-Bas et Belgique.
31 Décembre 1851 :	Pays-Bas et Zollverein.
27 Août 1872 :	Grande-Bretagne et Suisse (canton de Vaud).
11 Décembre 1873 :	Pays-Bas et Empire allemand.
23 Février 1898 :	Pays-Bas et Empire allemand. Convention à l'effet d'autoriser réciproquement l'exercice de l'art des vétérinaires résidant dans les communes limitrophes.
2 Mars 1899 :	Grande-Bretagne et Etats-Unis.
21 Juin 1899 :	Autriche et Prusse.
27 Juin 1899 :	Pays-Bas et Empire allemand, Convention réglant les rapports respectifs des Pays-Bas et de la Prusse en vue de la construction d'un chemin de fer de Ahaus à Enschedé (art. 14).
18 Mai 1901 :	Autriche et Liechtenstein.
1902 et 1904 :	Autriche et Grèce.

DATES	PAYS
13 Juillet 1904 :	Suisse et Italie.
11 Février 1906 :	Autriche et Italie.
22 Nov.-5 Déc. 1906 :	Roumanie et Italie
1906 :	Luxembourg et Alsace-Lorraine.
Etendue en 1912 :	Grande-Bretagne et France.
15 Novembre 1907 :	Luxembourg et Prusse.
10 Août 1909 :	Grèce et Empire allemand.
18 Novembre-1 ^{er} Déc. 1910 :	Bâle-Ville et Prusse.
20 Décembre 1910 :	Espagne et Grèce.
28 Janvier 1911 :	Empire allemand et Dantzig (Ordon-
23 Août-6 Septembre 1913 :	nance relative à l'application de cer-
28 Février 1921 :	tains articles de la « loi sur la dou-
	ble imposition » du 23 mars 1909,
	etc...).
13 Juin 1921 :	Autriche, Hongrie, Italie, Pologne,
	Royaume des Serbes, Croates et
	Slovènes et Roumanie (Convention
	de Rome).
13 Juillet 1921 :	Empire allemand et la Sarre (Ordon-
	nance relative à la suppression de la
	double imposition).
1921-1922 :	Trois traités entre l'Allemagne et la
	Tchéco-Slovaquie.
23 Mai (2 accords) :	
28 Mai (1 accord) 1922 :	Autriche et Allemagne (3 accords).
	Autriche et Tchéco-Slovaquie (2 traî-
18 Février 1922 :	tés).
5 Juillet 1922 :	France et la Sarre.
Octobre 1922 :	Tchéco-Slovaquie et Hongrie.
21 Mars 1923 :	Allemagne et Pologne.
24 Mars 1923 :	Allemagne et 7 cantons suisses.
13 Juillet 1923 :	Hongrie et Tchéco-Slovaquie.
6 Novembre 1923 :	{ Allemagne et Hongrie et loi allemande
26 Novembre 1923 :	
19 Novembre 1923 :	Empire allemand et Dantzig (3 ordon-
	nances).
1 ^{er} Mars 1924 :	Italie et Tchéco-Slovaquie.

DATES	PAYS
17 Mars 1924 :	Dantzig et Pologne.
27 Juin 1924 :	Espagne et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande.
8 Novembre 1924 :	Autriche et Hongrie (2 traités).
18 Décembre 1924 :	Norvège et Grande-Bretagne.
18 Décembre 1924 :	Grande-Bretagne et Danemark.
19 Décembre 1924 :	Grande-Bretagne et Suède.
19 Décembre 1924 :	Roumanie et Hongrie.
15 Janvier 1925 :	France et la Sarre.
23 Avril 1925 :	Tchéco-Slovaquie et Pologne.
23 Juin 1925 :	France et Monaco.
12 Octobre 1925 :	Allemagne et République des Soviets.
31 Octobre 1925 :	Italie et Allemagne.
10 Novembre 1925 :	Grande-Bretagne et Finlande.
25 Novembre 1926 :	Italie et Hongrie.
31 Décembre 1925 :	Allemagne et Suède.
16 Janvier 1926 :	France et Luxembourg.
20 Mai 1926 :	Grande-Bretagne et Pays-Bas.
24 Novembre 1926 :	Pologne et Autriche.
1926 :	Pays-Bas et Etats-Unis.
31 Décembre 1926 :	Allemagne et Suède.

Comme le montre leur liste, les solutions positives du problème des doubles impositions sont extrêmement nombreuses aujourd'hui. Pour en faciliter l'analyse, on peut les classer en trois grandes catégories.

La première comprend les dispositions prises par la législation intérieure de chaque Etat en vue d'éviter totalement ou partiellement, les doubles taxations.

La seconde contient les mesures prises par les Etats fédéraux pour atteindre le même but, mesures dont le caractère en quelque sorte diplomatique les différencie des premières. Toutefois, ce caractère n'est pas assez net pour qu'on

puisse le confondre avec un troisième groupe de dispositions de beaucoup le plus vaste, et qui comprend tous les accords conclus entre Etats souverains pour supprimer ou restreindre les cas de double taxation.

CHAPITRE III

SOLUTIONS UNILATERALES

Il serait exagéré de prétendre que la législation fiscale de chaque pays a été élaborée sans tenir compte des doubles impositions éventuelles qu'elle déterminerait.

Seulement ce souci d'éviter une imposition injuste ne se manifeste que dans des articles de détail, et naturellement pas par un effort d'adapter aux principes de taxation des différents pays les règles qui sont définies ou appliquées par les lois en question.

On ne s'étendra pas longuement sur ces mesures qui s'apparentent aux dégrèvements et exonérations que comporte presque toute loi fiscale. Elles seront groupées en deux catégories : la première, la moins vaste, contiendra les dispositions destinées à restreindre les doubles impositions en matière d'impôt personnel, impôt global sur le revenu, et aussi impôt successoral. La deuxième comprendra les exonérations prévues au point de vue des impôts réels, tout spécialement les impôts cédulaires sur le revenu.

SECTION I. — *Impôt personnel*

De l'examen des diverses législations il semble résulter que deux pays seulement, dans le domaine de l'impôt personnel, ont évité que leurs contribuables fussent imposés à double.

§ I. — *Thurgovie*

La Thurgovie, depuis 1898, exonère du paiement de l'impôt sur la fortune les individus dont la fortune est sise à l'étranger et qui y acquittent des impôts équivalents à l'impôt thurgovien sur la fortune.

§ II. — *Italie*

L'Italie retiendra un peu plus longtemps l'attention sur les règles libérales qui caractérisent son impôt sur le revenu global.

L'impôt sur le revenu global, prévu par un décret-loi du 24 novembre 1919, mais dont l'application a été retardée jusqu'en 1923, contient en effet les dispositions suivantes :

Est assujettie à cet impôt toute personne inscrite pour ses revenus propres, et pour ceux de toute autre personne dont elle a l'administration et la jouissance, sans être tenue à en rendre des comptes.

Le ressortissant italien et l'étranger résidant dans le Royaume sont soumis à l'impôt pour l'ensemble des revenus qui y sont produits et pour la fraction des revenus produits à l'étranger, mais dont le bénéficiaire jouit dans le Royaume.

Il faut demeurer un an en Italie pour y être considéré comme résident.

L'étranger résidant à l'étranger et qui possède des revenus produits en Italie, n'est pas soumis à l'impôt complémentaire pour ces revenus, s'il en jouit à l'étranger.

Le ressortissant italien résidant à l'étranger est soumis à l'impôt pour toute fraction de son revenu qui est produit dans le Royaume.

Le ressortissant italien qui, pour des raisons de service public, réside dans les colonies ou à l'étranger est assimilé au citoyen italien résidant en Italie.

Un tableau permet d'envisager et de résumer la législation italienne en matière d'impôt sur le revenu global.

Qualité de la personne vis-à-vis de l'Etat	Lieu de résidence de la personne	Lieu de production du revenu	Lieu où le revenu est dépensé	Le revenu est soumis à l'impôt complémentaire
1 Citoyen	Italie	Italie	Italie	Oui
2 Etranger	Italie	Italie	Italie	Oui
3 Citoyen	à l'étranger	à l'étranger	à l'étranger	Non
4 Etranger	à l'étranger	à l'étranger	à l'étranger	Non
5 Citoyen	à l'étranger	Italie	à l'étranger	Oui
6 Etranger	à l'étranger	Italie	à l'étranger	Non
7 Citoyen	Italie	à l'étranger	Dans tout ou partie de l'Italie.	Oui pour la partie dépensée en Italie, calculée d'après les signes extérieurs
8 Etranger	Italie	à l'étranger	Dans tout ou partie de l'Italie.	Oui pour la partie dépensée en Italie, calculée d'après les signes extérieurs

Examinons les quatre cas relatifs aux étrangers.

Les deux premiers cas (le deuxième et le quatrième du tableau) ne donnent lieu à aucune observation.

L'étranger qui réside en Italie, dont les revenus sont à la fois produits et dépensés en Italie, est soumis à l'impôt complémentaire et ne semble pas être exposé au risque de double imposition. Il en est de même de l'étranger qui ne réside pas en Italie et dont les revenus ne sont ni produits ni

dépensés dans ce pays, et qui, par conséquent, n'y est soumis à aucun impôt complémentaire.

Le troisième cas relatif aux étrangers (sixième du tableau) échappe au risque de double imposition du fait que la loi dispense du paiement de l'impôt complémentaire le revenu produit en Italie, au bénéfice de l'étranger qui réside et qui dépense ce revenu à l'étranger.

En matière successorale, on peut citer un cas où la loi fiscale française adopte un principe contraire à la double imposition : pour calculer les droits de succession, les immeubles, biens corporels et fonds de commerce sont taxés toujours lorsqu'ils sont situés en France, mais ils ne le sont jamais lorsqu'ils sont sis à l'étranger.

SECTION II. — *Impôts réels*

Plus nombreuses sont les mesures par lesquelles les différents Etats, dans leur législation interne, ont tenté d'éviter les doubles impositions en ce qui concerne les impôts réels, les impôts cédulaires sur le revenu principalement. Ces tentatives n'ont aucun caractère systématique et il faut les glaner dans l'ensemble des lois fiscales. Leur exposé nécessite peu de développements en ce qui concerne la Suède, le Danemark et l'Allemagne, plus de détails à l'égard des législations italienne et française, et d'assez longues explications quand il faudra traiter des lois belge et américaine, où des exonérations importantes sont dûes à l'adoption de principes tout à fait particuliers à ces législations.

§ I. — *Divers pays*

La Suède dégrève de l'impôt sur les intérêts des créan-

ces toute dette due à l'étranger, ces intérêts étant taxés au pays du créancier. Le Danemark exonère de l'impôt les revenus d'une entreprise provenant d'une exploitation sise à l'étranger. L'Allemagne ne frappe pas la part de l'actif des personnes morales qui correspond au capital actions, afin de ne pas imposer du même coup la Société et ses actionnaires.

La Hollande, depuis une loi du 16 avril 1920, dégrève, mais à titre de réciprocité, les étrangers victimes d'une double imposition, quand l'impôt sur le revenu hollandais s'ajoute à l'impôt du pays de l'étranger. En accordant cette exonération, elle suit une politique qu'elle avait inaugurée en 1914, en dégrevant de l'impôt sur le revenu les bénéfices réalisés dans les colonies.

§ II. — *France et Italie*

La France et l'Italie pratiquent à peu près les mêmes règles en matière d'impôts cédulaires.

Chez nous, les revenus provenant des propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées à l'étranger, sont, d'une manière générale, exonérés des impôts cédulaires et sont par conséquent susceptibles de n'être pas imposés deux fois.

Toutefois, en matière d'impôts sur les revenus des valeurs mobilières, le risque de double imposition n'est pas évité. Avec le système de l'abonnement il est difficile d'apprécier la quantité de titres circulant en France, et il peut arriver que les sociétés étrangères paient l'impôt cédulaire français sur des titres qui ne circulent pas chez nous, en plus de leur impôt national.

Enfin, on peut signaler un exemple de dégrèvement pratiqué par la France et l'Algérie, et que sa faible importance

fait placer ici, au lieu d'être mentionné parmi les législations fédérales qui contiennent des mesures contre la double imposition.

Les impôts cédulaires, institués en France en 1917, ont été introduits en Algérie par une décision des Délégations financières du 21 juin 1918.

Cette décision stipulait que les contribuables domiciliés en France et y résidant étaient soustraits à ces impôts. C'est seulement par une circulaire du 14 février 1925 que l'Administration des Contributions Directes métropolitaines, prescrivit de ne pas assujettir à l'impôt général sur le revenu français les contribuables algériens disposant d'une résidence habituelle en France et qui préféreraient être imposés en Algérie pour l'ensemble de leurs revenus.

L'article 5 de la loi du 30 août 1926 pose le principe de l'exonération d'impôts, sous condition de réciprocité, des bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime.

Les impôts cédulaires italiens sont plus simples que les nôtres. On cite pour mémoire les impôts sur les revenus fonciers et sur les revenus d'immeubles, dont le caractère est essentiellement réel, et qui sont appliqués avec un respect rigoureux du principe de la territorialité de l'impôt.

Quant à la contribution sur les revenus mobiliers, la loi italienne distingue ces revenus suivant la source d'où ils proviennent. Trois catégories résultent de cette distinction : revenus qui dérivent du placement du capital, revenus qui proviennent du travail, revenus qui résultent de l'action combinée du capital et du travail.

En ce qui concerne l'imposition de la totalité de ces revenus, la législation italienne admet l'égalité de traitement

entre le ressortissant italien et l'étranger; elle affirme en effet que le ressortissant italien aussi bien que l'étranger, doit payer l'impôt sur les « revenus qu'il possède dans l'Etat ».

La loi définit ces revenus par voie d'énumération, mais ne donne pas de règles suivant lesquelles on puisse définir exactement le revenu produit dans l'Etat italien.

Aussi, quand il s'agit d'entreprises industrielles ou commerciales étrangères dont l'activité s'exerce simultanément en Italie et à l'étranger, des problèmes se posent que la jurisprudence italienne essaie de résoudre.

L'action des organes fiscaux italiens, dans ce sens, tend vers une répartition des revenus, fondée sur l'influence qu'exercent en Italie et à l'étranger les divers facteurs économiques de la production. Il est tenu compte à cet effet de l'importance des établissements que l'entreprise possède aussi bien en Italie qu'à l'étranger, du montant du capital engagé, du chiffre d'affaires dans l'un et l'autre pays, et de tout autre élément permettant de répartir d'une façon équitable le revenu global de l'entreprise, en vue de taxer exclusivement telle fraction du revenu que l'on peut estimer avoir été produit en Italie.

Toutefois, la jurisprudence varie considérablement en cette matière et les principes de répartition ne sont pas uniformes — ils ne peuvent l'être en l'absence d'accords internationaux. Tel est le jugement porté sur l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières par le délégué financier italien à la Société des Nations, M. Pasquale d'Aroma.

§ III. — *Belgique*

Le système fiscal belge, à l'origine calqué sur le système français, a subi diverses modifications intervenues en

1906, 1913, et après la guerre, qui lui ont donné désormais un caractère plus original.

Dans la matière qui nous occupe, ce qu'il y a de plus remarquable est l'existence d'un principe, d'un système d'imposition, en vue de favoriser le commerce par l'adoption de règles équitables de taxation. Ce principe a été posé au cours des travaux préparatoires de la loi du 29 mars 1906.

Jusque-là les impôts directs belges comprenaient un droit de patente très semblable à l'impôt des patentes français.

Cet impôt avait toutefois un caractère nettement local ; la situation des biens immobiliers, de l'habitation ou de l'exploitation déterminait respectivement le lieu d'imposition tant pour l'Etat que pour les provinces et les communes. Celles-ci percevaient souvent, indépendamment des centimes additionnels aux impôts d'Etat, des taxes locales basées sur le nombre des ouvriers, la force motrice, la superficie des débits, etc...

Comme les provinces et les communes jouissaient de l'autonomie financière, quelques doubles impositions se produisaient surtout en ce qui concerne les sociétés par actions.

En effet, ces sociétés étaient assujetties au droit de patente à raison de l'ensemble de leurs bénéfices annuels (dividendes et réserves), de manière que, du chef des revenus de leurs immeubles, elles subissaient à la fois la contribution foncière et le droit de patente ; d'autre part elles payaient deux fois ce dernier impôt, sur le revenu de leurs filiales ou de leur participation dans d'autres sociétés.

En outre, les sociétés anonymes qui avaient des établissements dans plusieurs communes ou à l'étranger étaient assujetties, à leur siège social, tant à l'impôt d'Etat basé sur l'ensemble de leurs bénéfices qu'aux centimes additionnels

provinciaux et communaux à cet impôt, bien qu'elles acquittassent aussi des taxes locales sur les bénéfices réalisés dans chaque siège d'exploitation, et des impôts divers sur les bénéfices qui étaient obtenus à l'étranger.

Les protestations soulevées à ce sujet par les sociétés belges opérant à l'étranger, ne furent pas admises par les tribunaux, dont les sentences confirmèrent les prétentions du fisc sur l'intégralité des bénéfices qu'ils fussent d'origine belge ou étrangère.

Les arrêts des cours belges eurent leur répercussion au Parlement, où en 1903, un ancien ministre des Finances, M. Beernaert déposa un projet de loi tendant à exempter les sociétés belges du droit de patente sur les bénéfices réalisés à l'étranger. Le Ministre des Finances, comte de Smet de Naeyer, déposa presque en même temps un contre-projet.

Au cours de la discussion, M. Beernaert fit valoir que « la loi frappant le sol national, ceux qui l'habitent et les faits qui s'y passent, elle ne peut trouver de matière imposable à l'étranger, hors des limites de la souveraineté dont elle est l'émanation », et insista sur l'injustice de la taxation en vigueur.

M. de Smet de Naeyer, s'appuyant sur la jurisprudence et partant du principe que la patente était un impôt professionnel, démontra que les sociétés belges exerçant leur industrie ou leur commerce à l'étranger ne sont point des entités étrangères ». Ce sont des personnes civiles de nationalité belge, des êtres collectifs belges, et c'est pourquoi nous sommes fondés à leur réclamer un impôt, non pas à raison de l'exercice de leur profession, mais du chef de leurs bénéfices, c'est-à-dire de leurs revenus. Nous donnons en échange l'existence civile, avec ses immenses avantages, la protection

de nos lois, l'assistance de notre diplomatie, de notre corps consulaire, de notre administration ».

Cette thèse fut soutenue par M. Van den Heuvel, ministre de la Justice : « Quand on fait partie d'une communauté nationale, que l'on soit personne physique ou morale, on est obligé de participer dans une certaine mesure aux charges imposées pour le bénéfice commun à tous les membres de cette communauté... Les sociétés belges opérant à l'étranger bénéficient des avantages de notre législation et du bon fonctionnement de nos services publics, et c'est ce qui a nécessité leur assujettissement à l'impôt. Mais, il est incontestable d'abord qu'elles en bénéficient dans une mesure moindre que les sociétés dont l'activité se concentre tout entière dans notre pays. Dès lors, la logique ne commande-t-elle pas de ne leur imposer qu'une charge moins onéreuse ?

Le Gouvernement risquerait d'entraver l'activité de nos sociétés qui opèrent à l'étranger, alors que son devoir est de les couvrir comme les autres d'une vigilante protection. Il ne faut pas, dans l'intérêt national, charger d'un poids trop lourd les sociétés belges qui entrent en lice dans les grandes joutes économiques que soulève la concurrence mondiale ».

Ces longues citations ont pour but de montrer l'idée générale consacrée dans la suite par les lois financières belges. Dans la vue de favoriser le commerce extérieur, elles contiennent les dispositions suivantes :

La loi du 29 mars 1906 réduisit de moitié, soit à 1 % le droit de patente, afférent aux bénéfices réalisés par les sociétés belges dans les établissements distincts situés à l'étranger, et la même loi supprima les centimes additionnels provinciaux et communaux qui pouvaient grever ces entreprises.

La loi du 1^{er} septembre 1913, qui substitua au droit de patente sur l'ensemble des bénéfices une taxe sur les revenus distribués, maintint le principe de la loi de 1906 en réduisant de moitié le tarif de l'impôt qui frappait les établissements situés à l'étranger ou dans la colonie du Congo. En outre, l'article 18 de la loi de 1913 exonéra les revenus de ces établissements de toutes taxes additionnelles provinciales ou communales (fixées au maximum de 100), ce qui équivalait à dire que les revenus distribués provenant de bénéfices étrangers n'étaient taxés qu'au quart de l'impôt normal. En effet, du fait de l'addition de taxes locales, l'impôt dont le tarif était 4 %, montait à 8 %, et les revenus bénéficiant des deux réductions n'acquittaient qu'un impôt de 2 %.

Enfin la loi de 1913 exempte d'impôt les dividendes distribués au moyen de réserves déjà taxées.

Au lendemain de la guerre, afin de parer aux dures nécessités issues du conflit, la Belgique remania son système fiscal, en conservant le principe d'exonération posé par les lois de 1906 et 1913.

En matière d'impôts sur le revenu des meubles ou des immeubles, les profits réalisés par les sociétés belges à l'étranger ou dans la colonie, acquittent un impôt de 4 % au lieu de 15 %, pour la partie des revenus d'actions, qui correspond proportionnellement aux dits bénéfices. Cette réduction est subordonnée à la condition que les bénéfices invoqués aient été imposés à l'étranger.

Des réductions semblables, 4 % au lieu de 15 %, sont prévues pour les cas suivants :

Revenus du capital investi à l'étranger ;

Revenus de rentes et créances sur l'étranger et des va-

leurs mobilières étrangères et dont les bénéficiaires belges résident ou sont domiciliés dans leur patrie ;

Revenus des biens immobiliers situés à l'étranger.

Enfin il convient de signaler que le fisc n'exige pas la taxe sur le revenu des valeurs étrangères déposées en Belgique par les étrangers n'ayant dans le pays ni résidence, ni domicile, mais les intérêts produits par ces revenus, transférés en compte courant dans une banque belge, sont passibles de la taxe mobilière.

Le troisième impôt cédulaire belge, la taxe professionnelle, atteint les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles ; les traitements et salaires ; les profits des professions libérales. Sont redevables de cette taxe les personnes physiques ou morales :

- a) Qui bénéficient en Belgique des revenus susdits, même si elles résident à l'étranger ou dans la colonie ;
- b) Qui, à titre de débiteurs de traitements ou salaires, les paient en Belgique, même si les bénéficiaires résident à l'étranger ou dans la Colonie.

Mais la taxe professionnelle est réduite à 2 % pour les revenus réalisés et imposés à l'étranger ou dans la colonie, et l'on n'y ajoute pas de centimes provinciaux ou communaux.

Ainsi, il semble qu'en Belgique, dans le domaine des impôts réels ou cédulaires sur les revenus, les doubles emplois se produisent rarement et, dans le cas où ils surviennent, leur poids est considérablement réduit, puisque, d'une façon générale, l'impôt qui frappe les revenus d'origine étrangère ne représente que le quart de l'impôt ordinaire.

§ IV. — *Etats-Unis*

Le système fiscal américain contient aujourd'hui, à côté d'exonérations intéressantes, mais ne découlant pas d'une règle générale, une série de dégrèvements destinés à favoriser le commerce extérieur. Ces dispositions ont été exposées à la Société des Nations dans un memorandum de M. Carroll, délégué américain.

D'abord, par le « Revenue Act » de 1921, le Gouvernement des Etats-Unis a institué le principe de l'exemption réciproque des bénéfices des entreprises maritimes, principe qui d'ailleurs a été adopté ensuite par le Japon, l'Italie, l'Allemagne et la Grande-Bretagne.

En second lieu, la loi fiscale de 1926 établit un système de faveur à l'égard des commerçants. Sous certaines conditions, les citoyens américains sont exonérés des impôts afférents aux revenus gagnés à l'étranger. En ce qui concerne les sociétés, la compensation est admise pour les impôts étrangers afférents aux revenus qui proviennent de succursales ou de sociétés auxiliaires. Enfin des dégrèvements sont prévus en cas de double imposition des placements effectués à l'étranger.

EXONÉRATIONS

Les citoyens américains qui ont effectué des placements ou se livrent à une activité commerciale à l'étranger sont exonérés sous certaines conditions de l'impôt sur le revenu.

Lorsqu'un citoyen américain est envoyé à l'étranger en vue de développer le commerce extérieur de sa société, et qu'il y reste pendant plus de six mois de l'exercice de cette société, les émoluments qu'il touchera de la sorte ne seront pas assujettis à l'impôt américain.

Les voyageurs de commerce et les directeurs d'agences ou de succursales, établis dans un pays étranger, de même que les personnes qui quittent l'Amérique, à quelque titre que ce soit, bénéficient de la même exonération pour les revenus gagnés à l'étranger pourvu qu'ils aient eu, en toute bonne foi, leur résidence hors des Etats-Unis pendant le laps de temps prescrit.

En second lieu, les citoyens qui tirent des revenus de certaines colonies américaines peuvent être exemptés des impôts frappant les revenus qui proviennent de ces possessions, et ne payer aux Etats-Unis que les impôts afférents au revenu réalisé sur le territoire américain. Une section du Revenue Act accorde un avantage appréciable aux Américains qui font des opérations commerciales aux colonies : ces contribuables ne seront imposés que sur le revenu provenant de sources situées aux Etats-Unis :

- 1° Lorsque 80 % du revenu brut de l'intéressé, pendant la période de trois ans qui a précédé immédiatement la clôture de l'année fiscale, provenaient de sources se trouvant dans une possession américaine ;
- 2° Lorsque 50 % du revenu brut de l'intéressé, pendant une période analogue, provenaient d'un commerce ou d'une industrie que le contribuable exerçait effectivement dans une possession américaine, soit pour son compte, soit en qualité d'employé.

Toutefois, cette exonération ne s'applique pas aux sommes qui, tout en provenant de sources sises en dehors des Etats-Unis, sont touchées par ces citoyens sur le territoire des Etats-Unis.

Au contraire, pour les « revenus gagnés à l'étranger » cités plus haut, le fisc américain admet que ces mots visent

les sommes gagnées à l'étranger, quel que soit le lieu de paiement effectif. C'est ainsi que lorsqu'un représentant étranger verse à son compte dans une banque américaine le chèque qui représente le montant de son traitement mensuel, le total ainsi versé est exonéré, même si l'intéressé ne retire de son compte qu'une partie de cette somme.

Enfin, lorsqu'un contribuable exerce à l'étranger une industrie ou un commerce, dans lequel les services personnels aussi bien que le capital contribuent en fait à produire des revenus, le fisc américain considère comme revenu gagné, constituant la rémunération des services personnels effectivement rendus par le contribuable, une somme équitable qui ne devra pas dépasser 20 % de sa quote-part des bénéfices nets du commerce ou de l'industrie.

Les sociétés commerciales bénéficient d'avantages du même ordre.

Les sociétés qui tirent une fraction déterminée de leurs revenus de sources qui se trouvent dans certaines possessions américaines ne seront imposées que sur le revenu qui a son origine aux Etats-Unis, et sur les sommes touchées aux Etats-Unis quoique provenant de sources qui se trouvent en dehors des Etats-Unis. Comme les particuliers qui se trouvent dans le même cas, elles sont donc imposées sur une part minime de leurs revenus :

1° Lorsque 80 % du revenu brut réalisé par une société pendant la période de trois ans qui a précédé immédiatement la clôture de l'année fiscale proviennent de sources sises dans une possession américaine ;

2° Lorsque 50 % du revenu brut de la société pendant cette période provenaient d'un commerce ou d'une industrie que le contribuable exerçait effectivement dans une possession des Etats-Unis.

En second lieu, les bénéfices réalisés par les ventes effectuées dans les possessions sont ventilés de façon à subir le poids d'un impôt moindre.

La ventilation du revenu, suivant qu'il a son origine sur le territoire des Etats-Unis ou en dehors de ce territoire, a pour but de favoriser les opérations de vente entre les Etats-Unis et leurs possessions.

Quoique les gains de toute espèce, réalisés par l'achat de biens personnels sur le territoire des Etats-Unis et leur vente à l'extérieur, ou par l'achat de biens personnels à l'étranger et leur importation aux fins de vente aux Etats-Unis doivent, en général, être traités comme des gains réalisés dans le pays de vente, tous ces bénéfices sont traités comme des gains ayant en partie leur origine aux Etats-Unis et en partie au dehors des Etats-Unis. Ils devront être imposés en conséquence.

Le citoyen américain qui touche des revenus de cette nature peut tenir compte de la fraction de ce revenu assignée à une possession, pour déterminer s'il remplit les conditions relatives aux 80 % et 50 %.

COMPENSATIONS

Lorsqu'une personne ne peut se prévaloir des articles exonérant les revenus gagnés à l'étranger, elle peut demander une compensation pour les impôts sur le revenu qu'elle a payés à un Gouvernement étranger ou à une possession américaine.

La loi américaine n'admet toutefois cette compensation que pour les impôts sur le revenu, sur les bénéfices de guerre ou sur les bénéfices exceptionnels.

Elle stipule que le montant des impôts versés pendant l'année fiscale ou dus pour cette année à un pays étranger ou à une possession américaine, sera compensé avec le total des impôts ordinaires et des surtaxes dus au fisc américain. Toutefois cette compensation est limitée : le montant compensé ne devra pas être supérieur à la fraction de l'impôt avec lequel la compensation est opérée.

Dans ce calcul, l'impôt est basé sur le revenu net du contribuable, sans déduction d'aucun impôt qui pourrait être porté au crédit de celui-ci. La « fraction de l'impôt » correspond à la proportion entre, d'une part, le revenu net, calculé sans déduction d'aucun impôt, et, d'autre part, le total du revenu toujours sans déduction d'impôt et provenant de sources extérieures aux Etats-Unis pendant la même année fiscale.

L'auteur américain, M. Mitchell B. Carroll, qui a fourni à la Société des Nations un rapport sur les lois fiscales américaines, d'où ces renseignements sont extraits, condense ces dispositions en une formule mathématique.

Soit X le montant maximum de la compensation autorisée par la présente section, Y, le montant de l'impôt dû aux Etats-Unis sur le revenu net total, sans distinction de source, A, le montant du revenu net gagné à l'étranger et B, le revenu net total, sans distinction de source y compris les revenus originaires de l'étranger, on obtient la formule :

$$\frac{X}{Y} = \frac{A}{B} \quad \text{d'où} \quad X = \frac{A}{B} Y$$

Mais, si la somme payée au titre des impôts étrangers est inférieure au maximum de la compensation autorisée, seul le montant de l'impôt étranger peut donner lieu à com-

pensation. Lorsque le montant de l'impôt étranger dépasse le maximum de la compensation autorisée, ce dernier montant seul peut être compensé et le solde entre ce montant et celui de l'impôt étranger peut être déduit lors du calcul du revenu net.

A ce sujet la section 214 a, 3, du Revenu Act dispose que « lors du calcul du revenu net, il est permis de déduire les impôts payés au cours de l'année fiscale ou dûs pour cette année, à l'exception de telle fraction des impôts sur le revenu dû sur les bénéfices de guerre et sur les bénéfices exceptionnels perçus dans un pays étranger ou une possession américaine, pour laquelle la compensation est admise ».

En d'autres termes, explique M. Carroll, la compensation pour les impôts étrangers est d'abord calculée sur la base du total du revenu net, sans aucune déduction pour les impôts étrangers sur le revenu ou sur les bénéfices exceptionnels. Lorsque la somme à compenser a été déterminée, l'impôt dû aux Etats-Unis est calculé à nouveau sur le revenu net total, déduction faite de la fraction de l'impôt étranger pour lequel la compensation n'est pas admise. Du montant de l'impôt ainsi calculé, on déduit la somme à compenser et on obtient le montant de l'impôt effectivement payable.

Il résulte de l'article qui institue la compensation que, dans le cas où un Américain tirerait tous ses revenus de sources qui se trouveraient en dehors des Etats-Unis et où l'impôt étranger serait supérieur à l'impôt américain, la compensation admise couvrirait l'impôt dû aux Etats-Unis, dont le Trésor ne toucherait rien par conséquent. Si le montant de l'impôt étranger était d'autre part inférieur à l'impôt américain, la différence serait encaissée par le Trésor américain.

Un système de compensations analogues favorise les sociétés commerciales.

D'abord, les membres des sociétés de personnes sont traités comme des particuliers. Lorsqu'une société de ce genre a des intérêts à l'étranger, l'associé peut, sous réserve de la restriction qui s'applique aux particuliers, faire compenser avec l'impôt sur le revenu afférent à sa quote-part les impôts sur le revenu que la société de personnes a payés au cours de l'année fiscale, ou qu'elle doit pour cette année à un pays étranger ou à une possession des Etats-Unis.

Ensuite, les sociétés anonymes bénéficient des mêmes avantages que les individus, en ce qui concerne les revenus provenant des sources qui se trouvent dans les possessions des Etats-Unis, et elles peuvent demander la compensation pour les impôts qu'elles ont payés à ces possessions ou à un pays étranger, par exemple pour des revenus qui proviennent d'une succursale ou d'une société auxiliaire.

En troisième lieu, les sociétés de commerce américaines qui ne peuvent bénéficier des exonérations citées plus haut, ont le droit de faire compenser avec les impôts dûs au Trésor américain le montant de tous les impôts payés au cours de la même année fiscale ou dûs pour cette année, à une possession américaine ou à un pays étranger.

Cette compensation est limitée comme celle qui joue pour les particuliers. D'une manière générale, le montant de la compensation ne doit, en aucun cas, être supérieur à la fraction de l'impôt avec lequel la compensation est opérée et qui correspond à la proportion entre le revenu net du contribuable, ayant son origine en dehors des Etats-Unis, et le total du revenu net de ce contribuable pour la même année fiscale.

M. Carroll éclaire par un exemple concret ces règles un peu complexes, en se reportant à la formule qui a été donnée plus haut. Soit une société américaine, qui a une succursale en Angleterre, et dont le revenu net est de 25.000 dollars, revenu net touché sous forme de bénéfices nets de la succursale.

L'impôt britannique normal (20 %) s'élèverait à 5.000 dollars si le total des bénéfices nets de la société mère, sans distinction de source (y compris l'Angleterre) s'élevait à 100.000 dollars l'impôt dû aux Etats-Unis, se monterait, au taux de $13 \frac{1}{2}$ % à une somme de 13.500 dollars. Si X représente le maximum de la compensation admise, 13.500 dollars, le montant de l'impôt dû aux Etats-Unis sur le revenu net total, sans distinction de source, 25.000 dollars, le montant du revenu net gagné à l'étranger, et 100.000 dollars, le revenu net total, sans distinction de source, y compris les revenus originaires de l'étranger, on obtient :

$$\frac{X}{13.500 \text{ £}} = \frac{24.000 \text{ £}}{100.000 \text{ £}} \quad X = 3.375 \text{ £}$$

L'impôt britannique de 5.000 £ excède de 1.625 £ la compensation admise. La compensation ne peut être effectuée que jusqu'à concurrence du maximum autorisé, mais le solde peut être déduit lors du calcul du revenu net qui sert de base pour déterminer finalement l'impôt dû ; on aura donc $100.000 \text{ £} - 1.625 \text{ £} = 98.375 \text{ £}$.

Au taux de $13 \frac{1}{2}$ % l'impôt américain afférent sera de 12.680 £ 63. Le montant de 3.375 £ à compenser est déduit de cette somme, et le montant de l'impôt effectivement payable au Gouvernement américain s'élèvera donc à : $12.680,63 - 3.375 = 8.905 \text{ £ } 63$.

Une autre compensation est accordée à toute société américaine, possédant la majorité des actions ayant droit de vote d'une société étrangère, et qui touche de cette dernière des dividendes pour lesquels la déduction d'impôts ne serait pas admise.

Dans ce cas, la société même sera considérée comme ayant payé une fraction des impôts versés par cette société étrangère à un pays étranger ou à une possession américaine, et frappant les bénéfices accumulés de cette société étrangère sur lesquels les dividendes ont été prélevés. Le rapport entre la dite fraction des impôts et leur total sera égal à la proportion entre le montant des dividendes et le total des bénéfices accumulés, nets de tous impôts.

En ce qui concerne cette autre compensation, une limite a été fixée. La somme à compenser ne doit en aucun cas dépasser la fraction des impôts avec laquelle la compensation s'opère et qui correspond à la proportion entre le montant des dividendes et le total des bénéfices accumulés, nets de tous impôts.

En ce qui concerne cette autre compensation, une limite a été fixée. La somme à compenser ne doit en aucun cas dépasser la fraction des impôts avec laquelle la compensation s'opère et qui correspond à la proportion entre le montant des dividendes et le total du revenu net de la société américaine dans lequel ces dividendes sont compris.

Enfin un article — la section 234 — du Revenue Act, permet de déduire, lors du calcul du revenu net imposable d'une société, la somme touchée à titre de dividende de toute société.

Pour obtenir ce dégrèvement, il faut fournir au Commissaire des Recettes Intérieures les preuves suivantes :

D'abord, que plus de 50 % de revenu brut de cette société étrangère a été réalisé pendant une période de trois ans, terminée lors de la clôture de l'année fiscale qui a précédé la répartition de ces dividendes ;

Ensuite que la même proportion du revenu brut provenait de sources situées en Amérique.

Ainsi deux types de compensation existent en faveur des sociétés américaines travaillant à l'extérieur et leur procurent des avantages appréciables. Néanmoins le législateur américain les a trouvés insuffisants.

En effet, le second mode de compensation joue pour les impôts que la société filiale a acquittés sur ses propres bénéfices mais ne s'applique pas aux impôts sur les dividendes que la société américaine a versés elle-même, ni aux impôts pour lesquels la compensation a été effectuée selon le premier mode étudié plus haut.

Supposons qu'une société américaine possède la majorité des actions d'une société anglaise. L'impôt sur le revenu britannique de 20 % est prélevé sur les bénéfices de la société anglaise, mais lorsque cette dernière répartit des dividendes, elle est autorisée à récupérer l'impôt en défalquant de chaque chèque-dividende une somme proportionnelle au montant des impôts payés.

Dans le cas du premier mode de compensation, l'impôt de 5.000 £ serait déduit des 25.000 £ de dividendes, laissant ainsi un solde de 20.000 £. La société américaine ne pourra bénéficier que de ce premier type de compensation, car les bénéfices ne sont imposés qu'une fois et cet impôt est acquitté par la société américaine.

Au contraire, si la même société a une filiale anonyme en France, la situation est différente. En France sont prélevés

deux impôts, l'un sur les bénéfices industriels et commerciaux de 15 %, payé par la société française elle-même, et l'autre de 18 % sur les dividendes, à la charge de l'actionnaire, ici la société américaine. Elle peut en conséquence demander à la fois la compensation prévue pour l'impôt sur les dividendes, et la compensation du deuxième genre, pour la somme que la société est censée avoir payée, du titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Enfin nous citerons pour mémoire des avantages analogues, accordés à certaines sociétés travaillant en Chine. L'absence de tout caractère général dans ces dispositions permet de n'y faire qu'une brève allusion.

CHAPITRE IV

SOLUTIONS ADMISES PAR LES ETATS FEDERAUX

Ces citations un peu longues montrent avec quelle minutie les législateurs belges et américains ont déduit les conséquences des principes qu'ils avaient posés. Elles constituent des exemples très particuliers de lutte unilatérale contre la double imposition.

Avant d'envisager la série de tentatives bilatérales contre la double imposition, constituées par les accords et les conventions internationales, il peut sembler utile d'étudier des solutions d'un type intermédiaire et qui ont été adoptées par les Etats fédéraux.

On commencera par l'Angleterre, le statut juridique de l'Empire Britannique a un caractère assez imprécis pour être rangé soit dans la catégorie des pays unitaires, soit dans celle des pays fédéraux; toutefois, à la suite d'une évolution récente, et dont la tendance ne fait que s'accroître, il semble qu'il faille considérer maintenant l'Empire Britannique comme un Etat fédéral.

On passera ensuite à l'examen des mesures prises par l'Empire Allemand pour remédier à la double imposition. Elles présentent un caractère commun avec celles qui ont été adoptées en Angleterre : elles résultent d'une loi votée par l'Etat chef de la fédération et étendue aux Etats-Membres.

Mais, par certains côtés, elles constituent pourtant une transition pour aborder l'étude des confédérations où la lutte contre la double imposition est menée par un organisme interfédéral indépendant, un tribunal. Les Etats-Unis et la Suisse sont les exemples les plus notables en la matière.

SECTION I. — *Grande-Bretagne*

§ I. — *Position de la question*

Le mouvement contre les doubles impositions en Angleterre date du milieu du XIX^e siècle. Ce fut à la suite de l'établissement d'un impôt sur le revenu aux Indes en 1860, que des pétitions furent présentées — en 1861 — à la Chambre des Communes; elles contenaient une protestation contre la double imposition frappant les personnes domiciliées dans le Royaume-Uni, et susceptibles d'être imposées à la fois dans le Royaume-Uni et aux Indes, pour des revenus et des bénéfices dont la source était dans ce dernier pays.

A la suite de ces protestations, un député proposa à la Chambre des Communes, d'abord d'exempter de l'impôt en Grande-Bretagne tous les revenus et bénéfices déjà imposables aux Indes, et réciproquement; ensuite, d'imposer la propriété immobilière dans le pays où elle était située, et la propriété mobilière dans le pays où était domicilié le propriétaire.

L'examen de ce projet de réforme fut confié à une commission, qui la rejeta bientôt; un des membres de la commission exprima l'avis que l'impôt sur le revenu britannique ne devait pas être modifié pour la raison qu'un autre pays désirait adopter le même système d'impôt, et qu'il convenait

de repousser l'étude d'une question qui aurait entraîné l'examen du système financier des Indes tout entier.

L'affaire en resta là. Mais, vers 1893, les Parlements des Dominions ayant commencé d'établir des impôts sur le revenu, dont le poids s'ajoutait à l'impôt levé en Grande-Bretagne, la question des doubles impositions prit plus d'ampleur. Des amendements furent proposés et successivement repoussés, notamment en 1898 et en 1907. La motion de dégrèvement en 1907, disposait que « les revenus qui ont déjà été soumis à l'impôt dans les colonies ne seront pas imposables en Grande-Bretagne ». Son échec fut dû à une intervention de M. Asquith, dans laquelle le premier Ministre reprit les arguments énoncés au cours d'une controverse analogue à la Chambre belge, par M. Van den Heuvel.

« Si un particulier, pour des raisons personnelles, se trouve domicilié en Angleterre et jouit de la protection de nos lois, il n'est que juste, tenant compte de cette attitude spontanée de sa part et de la protection gouvernementale dont il a bénéficié, de lui faire payer un impôt sur le total de son revenu quel que soit le pays d'où provient ce revenu. C'est là le principe essentiel qui est à la base de toute la question et dont nous ne pouvons nous écarter ».

En 1911, toutefois, à la Conférence Impériale, sur les instances des Ministres des Dominions, le Chancelier de l'Echiquier admit en principe l'abolition de la double imposition sur le revenu dans les pays d'Empire, mais déclara ne pouvoir sacrifier à cette réforme les recettes afférentes à l'impôt sur le revenu.

Ce fut seulement la loi des finances de 1916 qui apporta une solution au problème des doubles impositions à l'intérieur de l'Empire Britannique. Leur poids devenait d'autant

plus insupportable que les nécessités financières de la guerre avaient exigé un relèvement des tarifs fiscaux, et que la loi des finances de 1914 avait étendu l'assiette de l'Income Tax aux revenus provenant de titres ou valeurs, d'actions, d'obligations possédées à l'étranger et qui n'auraient pas été versés à leur possesseur.

La section 43 de la loi des finances 1916 disposait que :

« Toute personne qui a, sur une partie quelconque de ses revenus, payé à la fois l'impôt sur le revenu (à un taux supérieur à 3 shillings 6 pence par livre sterling) et l'impôt colonial sur le revenu se verra remboursée :

1° De la somme nécessaire pour réduire à 3 S. 6 d par livre sterling, l'impôt sur le revenu britannique prélevé sur cette portion de son revenu ;

2° Du montant total de l'impôt payé au taux de l'impôt colonial, sur cette portion de son revenu, si ce montant est inférieur à la somme qui lui serait remboursée, conformément au paragraphe précédent.

En 1916, le taux de l'Income Tax était de 5 shillings par livre sterling ; le dégrèvement était donc de 1 shilling 6 pence par livre.

Ce dégrèvement n'était qu'un palliatif. La cause du mal subsistait, et le remède consistait à trouver des principes rationnels de taxation. En 1915, M. Mac Kenna déclarait que la question des doubles impositions « devait figurer sur le programme de la refonte promise de nos lois de l'impôt sur le revenu ». En 1917, le Conseil de guerre impérial recommandait l'examen de la dite question immédiatement à la fin de la guerre, et, en attendant « le vote d'un amendement qui remédierait aux insuffisances de la situation actuelle ». Cet

amendement ne fut pas voté à cause des nécessités financières du moment.

Mais la première recommandation du Conseil Impérial de Guerre ne resta pas lettre morte. Au lendemain des hostilités le 3 juillet 1919, la Commission Royale de l'impôt sur le revenu comprit une sous-commission « chargée de conférer avec les délégués des Dominions au sujet du double impôt sur le revenu à l'intérieur de l'Empire ».

§ II. — *Discussions sur le droit d'imposition*

La sous-commission se mit au travail en septembre 1919, dès que les délégués des différents Dominions furent arrivés. Elle déposa en janvier 1920 un rapport que l'on va essayer de résumer.

Ce rapport débute par un exposé de la législation en vigueur et de ses effets : l'impôt frappe tout revenu dont la source se trouve en Grande Bretagne, et aussi les revenus, quelle qu'en soit la provenance, des personnes résidant dans le Royaume-Uni. Par ailleurs, il existe pour les différents Dominions des divergences considérables dans l'application de l'impôt. Dans l'Inde, au Canada et à Terre-Neuve, l'impôt frappe à la fois les revenus tirés du pays et ceux de provenance étrangère dont jouissent les habitants. Par contre, dans le Commonwealth d'Australie, les pays australiens et l'Union Sud-Africaine, l'impôt est d'une application plus restreinte et n'atteint, en général, que les revenus dont la source est à l'intérieur du pays.

Un exemple pratique montre le jeu de ces différentes législations. Soit un revenu de 2.000 livres sterling, provenant d'Australie, et attribué à une personne résidant dans le



partie de l'impôt, perçu de façon que la ristourne totale soit égale au montant de l'impôt le moins élevé.

Le premier moyen fut écarté car il est contraire à l'autonomie des Etats en matière fiscale, et peut produire cette fausse impression que l'Etat dégrève une catégorie des contribuables alors qu'en réalité il les impose, ou qu'il paie une contribution à la Trésorerie d'un autre Etat.

Aussi fut-il trouvé préférable que chaque Etat, agissant séparément, fît bénéficier les intéressés d'un dégrèvement fixé, autant que possible, d'après un plan uniforme. D'autre part, tout sacrifice de recettes en vue de faire disparaître la double imposition devait être réciproque, et la fixation de la part de dégrèvement que chaque Etat devait supporter constituait donc la principale difficulté à vaincre.

Les délégués des Dominions furent d'avis de donner la priorité de taxation au pays d'origine du revenu, à l'exclusion, le cas échéant, du pays de résidence du bénéficiaire. Ils donnaient comme argument que si le lieu d'origine du revenu ne doit pas être considéré comme le premier et seul élément d'appréciation pour décider si ce revenu est imposable et si la résidence est un facteur tout aussi important, l'Australie ou tout autre Dominion qui, pour l'assiette de son impôt sur le revenu, tient dans une certaine mesure compte du principe de l'origine, a déjà de ce fait accepté le sacrifice que comporterait un accord de réciprocité tendant à la suppression de la double imposition.

Mais les représentants du Trésor britannique firent observer qu'enlever le droit de taxer au pays de la résidence du contribuable, c'était aller à l'encontre du principe de la liberté entière qu'il a de lever des impôts. Ce serait demander au Royaume-Uni d'abdiquer un droit qu'il a exercé depuis

la création de son impôt sur le revenu, droit commun à un grand nombre de pays étrangers et à quelques Dominions, droit fondé sur une loi admise en matière de taxation, celle de la capacité de payer.

Ce serait, enfin, en Grande-Bretagne, créer une situation inégale entre un contribuable y résidant, dont le revenu global serait imposé du fait qu'il le tire du pays même, et d'autre part, un autre contribuable résidant dans le Royaume-Uni, jouissant du même revenu, mais provenant d'un Dominion. Ce raisonnement ne vaudrait rien si les taux des impôts sur le revenu en Angleterre et dans les Dominions étaient identiques, mais il n'en est actuellement rien, et il y a peu de chances qu'ils soient jamais égaux. En tous cas, le résultat pratique de l'adoption d'une telle solution ferait retomber presque entièrement sur la Trésorerie du Royaume-Uni la charge de payer les dégrèvements en matière de double imposition, étant donnée la disproportion qui existe entre l'importance des capitaux du Royaume-Uni placés dans les Dominions et des capitaux des Dominions placés dans le Royaume-Uni.

A la suite d'une longue controverse entre les délégués des Dominions et ceux du Trésor britannique, un accord se fit enfin pour partager les frais des dégrèvement éventuels. Les commissaires remirent un rapport où ils énoncèrent les principes qu'ils avaient adoptés à la suite de leur discussion.

1° Lorsqu'un revenu est soumis à l'impôt, à la fois dans le Royaume-Uni et dans un Dominion, le dégrèvement total devra être équivalent au montant de l'impôt dans celui des deux pays où il est le moins élevé;

2° Ni le Royaume-Uni. ni un Dominion ne devront intervenir dans la question de la base adoptée pour l'assiette

de l'impôt, dans une partie quelconque de l'Empire ; de plus, le règlement de la question doit rester à l'abri des augmentations ou diminutions du taux d'imposition et des modifications à apporter à l'assiette de l'impôt en Grande-Bretagne ou dans les Dominions.

3° Dans la mesure du possible le dégrèvement sera accordé avant le paiement de l'impôt.

4° La rectification s'opèrera autant que possible dans le pays où réside le contribuable.

5° Aucun reversement d'impôt ne s'effectuera entre le Gouvernement du Royaume-Uni et ceux des différents Dominions.

La solution du problème, conformément à ces principes fut que :

1° En ce qui concerne le revenu imposé à la fois dans le Royaume-Uni et dans un Dominion, au lieu d'appliquer comme on le faisait jusqu'alors, des dégrèvements partiels, on déduira du taux d'imposition approprié dans le Royaume-Uni (y compris la supertaxe) le total du taux d'imposition appliqué au même revenu dans le Dominion ; mais dans aucun cas le dégrèvement maximum accordé par le Royaume-Uni ne doit excéder la moitié du taux de l'impôt (y compris la supertaxe) qui frappe le contribuable dans le Royaume-Uni.

2° Tout dégrèvement à accorder au contribuable, afin que l'exemption totale soit égale au moins élevé des deux impôts (dans le Royaume-Uni et dans le Dominion), devra être accordé par le Dominion intéressé.

Un exemple traduira clairement ces dispositions.

Un résident A en Grande-Bretagne, touche à titre d'actionnaire un revenu de 900 £ provenant d'une société bri-

tannique B, laquelle tire la totalité de son revenu d'un Dominion. Le dégrèvement sera accordé d'abord à la société B. Pour mieux montrer comment les choses se passent, supposons que les bénéfices de cette société, évalués pour les besoins de l'imposition au Royaume-Uni, soient de 60.000 £, et que ceux évalués pour les besoins de l'impôt dans les Dominions soient de 50.000 £. La Compagnie bénéficiera d'un dégrèvement établi de la façon suivante :

	ROYAUME UNI	DOMINION
Impôt avant le dégrèvement.	£ 60.000 à 6 s. 6 d	£ 50.000 à 1 s. 6 d
Dégrèvement	£ 60.000 à 1 s. 6 d	Néant
Impôt après dégrèvement ...	£ 60.000 à 4 l. 6 d	£ 50.000 à 1 s. 6 d

La compagnie lorsqu'elle paiera ses dividendes à A, déduira 4 S. 6 d. par Livre Sterling à titre d'impôt dans le Royaume-Uni et notera sur le coupon de dividende que le dégrèvement calculé pour cause de double impôt sur le revenu s'élevait à 1 s. 6 d. par livre sterling.

Nous savons que le dividende de A s'élève à 900 £; dans ce cas le taux régulier de l'impôt sur le revenu à percevoir au Royaume-Uni est de 3 s. 9 d. Or, son revenu a déjà subi l'impôt dans le Dominion, s'élevant à 1 s. 6 d. par livre sterling, et le taux limite de l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni est dans son cas de 2 s. 3 d. par livre sterling, c'est-à-dire 3 s. 9 d. moins 1 s. 6 d. Mais comme il a été grevé d'un prélèvement de 4 s. 6 d. livre sterling, on devra lui rembourser 4 s. 6 d. moins 2 s. 3 d. c'est-à-dire 2 s. 3 d. par livre sterling sur un revenu de 900 £.

§ III. — *Solution positive*

Le rapport que l'on vient d'analyser aboutit à un texte législatif, la loi de finances de 1920, qui, dans sa section 27,

instaurait un système de dégrèvement nouveau en faveur des victimes de la double imposition.

Aux termes de la loi, toute personne passible de l'Income Tax britannique pour une partie quelconque de son revenu, qui prouve avoir payé, dans la même année, l'Income Tax des Dominions pour la même partie de son revenu, a droit à un dégrèvement de sa cote de l'Income Tax britannique pour cette partie de son revenu. Ce dégrèvement est calculé sur le plus faible des taux suivants :

- a) « Taux de l'impôt du Dominion » ou
- b) 50 % du « taux de l'impôt britannique applicable » à cette personne.

Le « taux de l'impôt du Dominion » s'obtient en divisant la somme payée au titre de l'impôt des Dominions sur le revenu, par le montant du revenu sur lequel porte l'impôt du Dominion sur le revenu pour cette année.

Le « taux de l'impôt britannique applicable » est le taux de l'impôt britannique dont est passible le demandeur au cours de l'année sur laquelle porte la demande ; ou, si celui-ci est passible de l'impôt complémentaire britannique pour la même année, le taux est égal au taux de l'impôt britannique sur le revenu et de l'impôt complémentaire dont le demandeur est redevable pour l'année en question.

Le taux de l'impôt britannique sur le revenu s'obtient en divisant le montant de l'impôt dû par le demandeur pour son revenu imposable par le montant de ce revenu imposable ; le taux de l'impôt complémentaire s'obtient en divisant le montant de ce dernier impôt auquel est assujetti le demandeur par le montant de son revenu global de toute nature, tel qu'il a été évalué pour la répartition de l'impôt complémentaire.

Il y a lieu d'observer que le dégrèvement au titre de l'impôt des Dominions sur le revenu, est accordé non seulement aux individus mais encore aux sociétés remplissant les conditions stipulées. Le bénéfice du dégrèvement accordé à ces sociétés passe à leurs actionnaires, lors de la répartition des dividendes, sous forme d'une réduction correspondante du taux normal d'impôt qui est retenu sur ces dividendes sous le régime de la perception à la source. La Commission Royale de l'impôt sur le revenu, qui statue sur ces dégrèvements, a envisagé la possibilité d'obtenir que le Dominion intéressé accorde tous les dégrèvements nécessaires pour que le contribuable bénéficie d'un dégrèvement global égal au plus faible des deux impôts (impôts britannique et du Dominion).

SECTION II. — *L'Allemagne*

L'Allemagne impériale a essayé de résoudre le problème des doubles impositions en y apportant des remèdes par la voie législative.

Puisqu'il ne s'agit en ce moment que des solutions inter-fédérales, on ne citera que pour mémoire la loi prussienne du 1^{er} mai 1851, sur l'impôt sur le revenu, dont l'article 17 prescrit de défalquer de l'impôt prussien le montant des impôts étrangers qui ont pu être payés.

En matière de doubles impositions intercommunales, la loi prussienne du 14 août 1893, interdit les doubles impositions entre les communes et, lorsqu'un bien ou une mine est frappé des impôts de plusieurs communes, elle répartit l'impôt le plus fort entre les différentes autorités fiscales. Un quart est réservé à la commune où se trouve le siège so-

cial de la société qui exploite la mine ou le domicile de celui qui possède le bien.

Ce sont les lois fédérales du 13 juin 1870 (d'abord loi de la Confédération de l'Allemagne du Nord, puis loi étendue au Reich) et du 22 mars 1909 qui réglèrent d'une façon générale en Allemagne la question des doubles impositions.

La loi de 1870 interdit en termes exprès toute double taxation. Les individus sont imposés à l'Etat du domicile, les immeubles dans l'Etat de leur emplacement. Quant aux sociétés, leur revenu ne peut être frappé que dans l'Etat où se trouve leur siège social.

Mais en 1870 le système fiscal allemand présentait encore un caractère peu moderne et les profondes modifications qu'il dut subir dans la suite entraînèrent sans doute des doubles impositions, car la loi de 1909 dut rappeler les règles posées en 1870 : le citoyen allemand ne peut être assujéti aux impôts directs que dans l'Etat de son domicile, ou, s'il n'a pas de domicile, dans l'Etat de sa résidence. Les immeubles et les affaires fixes (Stehende gewerbe) ne peuvent y être soumis que dans l'Etat où ces immeubles ou ces affaires sont situés.

Si ces affaires ont plusieurs sièges, l'impôt est distribué entre les divers Etats selon une proportion déterminée.

Si une personne est imposée dans un Etat pour un impôt direct lorsqu'elle a versé une contribution analogue dans un autre Etat pour la même période, elle a le droit de se faire rembourser.

Ainsi les Etats fédéraux, où l'un des membres possède la prééminence sur les autres, tranchent la question des doubles impositions au moyen d'une loi fédérale.

Au contraire, les fédérations dont les membres sont

égaux, si elles résolvent le problème des doubles impositions par une loi fédérale ou un article de la constitution, confient surtout à un tribunal fédéral le soin de sauvegarder les droits des contribuables. Les Etats-Unis et particulièrement la Suisse en sont des exemples.

Aux Etats-Unis, la Cour Suprême juge la régularité des lois, et annule les dispositions législatives contraires à la constitution fédérale et aux principes de droit public qu'elle consacre.

Ainsi l'Etat de New-York, dont la fiscalité est particulièrement exigeante, assujettissait à l'impôt sur le revenu new-yorkais un individu résidant au New-Jersey, dont les occupations le fixaient à New-York, mais il prétendait refuser à tous les non-résidents les exemptions fiscales qu'il accordait à ses citoyens. La Cour Suprême déclara cette loi inconstitutionnelle, comme violant le principe d'égalité entre les citoyens : chaque membre de la Confédération américaine doit traiter le citoyen d'un autre état membre comme le sien propre.

Il ne semble pas, dans les auteurs que nous avons pu consulter, que la Cour Suprême américaine ait à appliquer en matière de doubles impositions une disposition spéciale de la Constitution, mais elle veille simplement à faire respecter le principe d'égalité entre les individus.

SECTION III. — *La Suisse*

En partant d'une idée analogue, concrétisée ultérieurement dans une loi spéciale traitant de doubles impositions, le Tribunal Fédéral Suisse a édifié un monument de jurisprudence plus complet et plus important.

La Constitution Suisse de 1848 ne prévoyait pas les doubles impositions, et les citoyens qui voulaient éviter d'être imposés deux fois basaient leur pourvoi sur le respect du principe de l'égalité. La Confédération ne levant alors que peu d'impôts, et des impôts indirects, le Tribunal Fédéral répondait que les questions fiscales étaient de compétence cantonale. Mais l'Assemblée fédérale, devant laquelle il y a un recours contre les décisions du Tribunal, établit un droit de réclamation spécial pour les personnes imposées dans plusieurs cantons.

Ce fut seulement la Constitution de 1874 qui disposa dans son article 46 que :

« Il demeure réservé à la législation fédérale de déterminer si les lois du canton d'origine, ou celles du canton d'établissement, sont applicables en matière d'impôts aux Suisses ».

L'article 46, accorde aux citoyens un droit constitutionnel de n'être soumis à aucune double imposition, droit dont la violation ouvre un recours devant le Tribunal Fédéral.

Cet organisme fut d'abord très circonspect : l'absence de règle générale ne l'incita pas à en poser, et il ne rendit que des solutions d'espèce. Ses nombreux arrêts ont toutefois constitué une jurisprudence importante et qui permet de se rendre compte des tendances du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.

La loi fiscale suisse tient un très grand compte de la notion de domicile, en matière d'impôt sur le revenu des entreprises commerciales et industrielles, des revenus des capitaux et du travail.

En ce qui concerne la double imposition intercantonale des personnes physiques et des sociétés de personnes, le do-

micile fiscal est identique au domicile de droit civil, défini par l'article 23 du code civil suisse, ainsi conçu : « Le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir » et par l'art. 36 : « le domicile des personnes morales est, sauf dispositions contraires des statuts, au siège de leur administration ». L'article 23 ajoute : « Nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles. Cette dernière disposition ne s'applique pas à l'établissement industriel et commercial ». Donc un négociant peut avoir à côté de son domicile personnel un ou plusieurs domiciles d'affaires, et c'est à ce ou ces derniers domiciles qu'il est imposable pour le revenu de son entreprise commerciale.

Il est des cas où une répartition entre les souverainetés fiscales de deux ou plusieurs cantons s'impose à la suite de circonstances spéciales ou pour des motifs d'ordre pratique et d'équité.

Quels sont ces cas de répartition ?

Un contribuable membre d'une société en nom collectif, sise dans un canton autre que celui de son domicile, et qui se rend tous les jours dans le canton du siège de la société, est imposable dans ce dernier lieu pour la part du bénéfice commercial qu'il perçoit, et dans le canton de son domicile pour le salaire qu'il retire en rémunération de son activité au sein de la société.

En matière de doubles impositions intercantionales des personnes morales, le simple fait qu'une entreprise est inscrite au registre de commerce d'un canton ne suffit pas pour y créer un domicile fiscal, lorsque la direction effective de l'entreprise se trouve dans un autre canton.

Si une entreprise possède plusieurs succursales réparties entre plusieurs cantons, chacune de ces succursales cons-

titue un domicile fiscal, si cette succursale comprend des établissements où s'effectue une partie essentielle, quant à la quantité et quant à la qualité, de l'exploitation technique ou commerciale. Chaque canton sur le territoire duquel se trouve un domicile fiscal a le droit d'imposer une partie de la fortune ou du revenu de l'entreprise.

Quant aux cas éventuels de répartition il faut tout d'abord en poser les règles :

Pour partager le droit d'imposition entre divers cantons, on considère dans chaque canton la proportion entre les actifs qui se trouvent sur le territoire du canton et l'actif total. L'imposition est calculée également d'après une quote-part du bénéfice net correspondant à l'importance de l'exploitation sur le territoire du canton. Si une entreprise possède un domicile fiscal dans plusieurs cantons, elle est assujettie, dans chacun d'eux, au paiement de l'impôt sur une quote-part de sa fortune.

Si une société anonyme possède un domicile fiscal dans plusieurs cantons, elle est imposable dans chacun d'eux pour la partie du capital actions et des réserves qui correspondent à la proportion citée plus haut.

Enfin les cantons ont le droit de percevoir un impôt spécial sur le capital social et les réserves des sociétés anonymes, mais leur souveraineté fiscale est toujours limitée par la même proportion. Mais, dans la limite de la quote-part du revenu total que chaque canton peut imposer, lorsque sur son territoire une entreprise possède un domicile fiscal, l'autorité financière du canton est absolument libre d'appliquer ses règles ordinaires, notamment de décider quelles dépenses peuvent être déduites du revenu brut au titre des frais généraux.

On applique un autre procédé de répartition, si les éta-

blissements d'une entreprise répartis entre plusieurs cantons, se livrent à une activité différente (achat de matières premières — fabrication en gros — vente au détail) il faut considérer les deux éléments essentiels de la production, le capital et le travail. Il y a lieu, dans ces cas, ou de capitaliser les salaires versés pendant une année, ou de calculer l'intérêt du capital produit cette même année. Chaque canton intéressé a droit alors à l'imposition du revenu total de l'entreprise, proportionnellement aux éléments ou aux moyens de production afférents aux divers établissements.

Si une entreprise transfère son siège et sa direction commerciale dans un autre canton que celui où se trouvent les installations, l'imposition de la fortune doit se baser sur les relations existant entre les objets imposables et le territoire de chaque canton. Les bâtiments, les biens-fonds, l'outillage, le mobilier, les matières premières, les produits non achevés sont imposables dans le canton où se trouvent les installations. Les débiteurs, effets, titres, la caisse sont imposables dans le canton du siège social et de la direction commerciale.

CHAPITRE V

LES SOLUTIONS BILATERALES DU PROBLÈME

Les nombreux traités conclus par les Etats aux fins de mettre un terme aux doubles impositions peuvent être classés en trois catégories. La première comprend les traités qui ne visent qu'un objet particulier et limité ; la seconde, des objets particuliers, mais importants : les impôts directs, les droits de succession par exemple. La troisième catégorie comprend les traités qui visent un ensemble de lois et d'impôts, posent des règles générales de taxation, en s'inspirant déjà des théories émises par les organismes internationaux qui recherchent la solution du problème qui nous occupe.

SECTION I. — *Traités à objet particulier*

La première catégorie de traités est de beaucoup la moins intéressante ; on en donnera seulement quelques exemples.

Le traité du 13 juillet 1904 entre la Suisse et l'Italie exonère d'impôts moyennant la production d'une carte spéciale, les voyageurs de commerce de l'un et l'autre pays.

Le traité du 11 février 1906 entre l'Italie et l'Autriche contient des dispositions identiques vis-à-vis des voyageurs de commerce et, en plus, des exonérations en faveur des en-

treprises de transports terrestres ou fluviaux, entre les divers points des territoires autrichien et italien.

Le traité du 22 novembre-5 décembre 1906 entre l'Italie et la Roumanie contient, à l'égard des voyageurs de commerce, des dispositions analogues à celles des précédents traités et facilite les formalités de la douane pour les échantillons.

Les traités qui viennent d'être cités présentent bien l'aspect des conventions sur la double imposition, conclues à une époque où les doubles emplois fiscaux n'étaient ni fréquents ni onéreux. On ne trouve dans ces conventions aucune influence d'études doctrinales, à la différence de celles qui ont été signées après la guerre qui, tout en traitant de plus nombreux objets, essaient de poser des principes rationnels de taxation. Néanmoins tous les traités d'après guerre ne visent pas seulement des buts généraux, et certains encore ne tendent qu'à régler des points de détail.

Tel est le traité du 18 décembre 1924 entre la Grande Bretagne et la Norvège.

Ce traité exempte en Grande-Bretagne de l'impôt sur le revenu et de la supertaxe les bénéfices réalisés par les industries de transports maritimes, exercées soit par les particuliers résidant en Norvège, soit par des sociétés norvégiennes. D'autre part, à l'égard des industries anglaises similaires, la Norvège édicte des exemptions totales d'impôts ruraux, de taxes municipales et d'impôt sur le revenu. L'exception du traité anglo-norvégien montre que cette classification de traités répond à un souci qui est moins de respecter l'ordre chronologique que de faire apparaître le caractère des conventions qui contient chaque catégorie.

SECTION II. — *Traités à objet particulier, mais important*

Dans notre deuxième section, les traités que l'on rencontrera ont pour but de restreindre le nombre et la charge des doubles impositions dans le domaine des impôts directs et des droits de succession. Certains de ces traités sont assez anciens et leur apparition à une époque où les doubles impositions étaient peu importantes s'explique par la quasi-identité de législation entre les états signataires de ces traités. Le fait d'appartenir à la même communauté juridique détermine dans chaque pays l'existence d'impôts similaires, assis selon les mêmes procédés et frappant les mêmes matières imposables de droits analogues. Mais l'identité de législation facilite également l'adoption de règles communes de taxation et permet d'éviter les doubles taxations.

§ I. — *Impôts directs*

C'est principalement entre des pays germaniques que les premiers traités ont apparu.

Le traité du 21 juin 1899 entre l'Autriche et la Prusse dispose que seront assujettis aux impôts directs autrichiens ou prussiens les ressortissants de l'un et l'autre pays qui seront domiciliés en Autriche ou en Prusse.

Les revenus de la propriété bâtie et non bâtie, l'exercice d'un commerce ou d'une industrie fixes et les revenus provenant de ces sources ne seront assujettis aux impôts directs que dans l'Etat où se trouvent ces immeubles ou ces entreprises. Si les entreprises ou les immeubles se trouvent répartis entre les territoires il y aura ventilation des bénéfices imposables de part et d'autre.

Les impôts sur les intérêts et les rentes n'étant à l'époque qu'une simple éventualité, les signataires gardèrent leur liberté.

Les revenus sur les traitements publics sont taxés par le pays débiteur seul.

Enfin le traité prévoit le recours à un accord diplomatique amiable en cas de différend.

Le traité du 18 mai 1901 entre l'Autriche et le Liechtenstein contient des dispositions analogues à celles du traité précédent en ce qui concerne l'imposition des immeubles et des entreprises commerciales et industrielles, mais assimile les créances hypothécaires aux immeubles eux-mêmes pour la perception de l'impôt.

On voit apparaître dans ce traité la notion d'impôt personnel, qui est maintenue de part et d'autre. Il n'est pas question de dégrèvement.

Le traité signé par Bâle-Ville et par la Prusse, mis en vigueur le 1^{er} avril 1911, stipule que les contribuables ne paieront d'impôts qu'à l'Etat de leur domicile. En cas de transfert de domicile d'un des Etats dans l'autre, les obligations fiscales à l'égard de l'Etat qui est quitté expirent un mois après le transfert du domicile.

La propriété bâtie et non bâtie, l'exercice d'un commerce ou d'une industrie fixes, ainsi que les revenus provenant de ces sources, ne sont assujettis à des impôts directs d'état que dans le pays où se trouvent la propriété ou l'établissement. Si les propriétés ou les établissements sont répartis entre les deux pays, l'impôt est partagé entre les deux autorités fiscales.

Le canton de Bâle-Ville conclut en 1913 avec le Grand Duché de Bade un traité afin de supprimer par voie de rachat la franchise d'impôts accordée jusque là aux employés de chemins de fer badois, de nationalité badoise, dans le canton de Bâle-Ville. Le traité prévoit que, du fait que ces employés passeront sous la suzeraineté fiscale bâloise « ils ne devront jamais être frappés de taxes supplémentaires d'aucune nature ». Pour éviter d'être soumis en fait à aucune double imposition, le pays de Bade pourra choisir entre les deux méthodes suivantes : ou bien rembourser aux fonctionnaires l'impôt cantonal badois, et, le cas échéant la différence en plus entre l'impôt communal et le maximum réglementaire de l'impôt communal dans le pays de Bade, ou bien le Ministre des Finances badois renoncera à percevoir sur le traitement des fonctionnaires en question l'impôt badois sur le revenu, et remboursera en outre, le cas échéant, l'excédent d'impôt communal.

Si les traités d'après-guerre, du fait du développement de la fiscalité moderne, s'étendent à de très nombreux sujets, un certain nombre d'entre eux ressemblent pourtant au traité austro-prussien de 1899. Ces actes internationaux commencent en effet par cette clause que, sauf exceptions nommément indiquées, les nationaux des états signataires seront assujettis aux impôts directs du seul Etat dans lequel se trouve leur domicile ou leur principale résidence.

Le premier de ces traités est le traité conclu le 31 décembre 1921 par la Tchéco-Slovaquie et l'Allemagne « en vue d'assurer la péréquation des impôts intérieurs et extérieurs et d'éviter surtout la double imposition dans le domaine des impôts directs ».

Ce traité est applicable aux impôts et taxes de guerre, au Reichsnotopfer en Allemagne, à l'impôt sur la fortune en Tchéco-Slovaquie, et aux autres impôts directs, pour la période commençant au début de l'année fiscale 1920.

Les ressortissants allemands ou tchéco-slovaques, ne seront, sauf exceptions, passibles des impôts directs que dans l'Etat où ils ont leur domicile, ou, à défaut, leur lieu de séjour habituel.

Les propriétés foncières, les immeubles, les exploitations industrielles et les revenus qui en découlent sont soumis aux impôts directs de l'Etat où ils se trouvent. Pour qu'une industrie bénéficie de cette disposition, il faut qu'elle ait dans l'Etat où elle se trouve des établissements permanents.

Les revenus des professions libérales sont imposés dans l'Etat du domicile du bénéficiaire, pour autant que l'exercice de la profession comporte dans cet état « un centre établi », c'est-à-dire un établissement habituel.

Les traitements et pensions ne sont soumis aux impôts directs que dans l'Etat où est effectué le paiement.

Les intérêts, dividendes et autres revenus du capital sont imposés à leur source.

En outre, le traité contient des dispositions transitoires qui ont pour but de régler les questions fiscales pendantes depuis la guerre. C'est dans l'une d'elles que l'on trouve la seule allusion qui soit faite à l'impôt personnel : « les modifications affectant au point de vue du paiement des impôts la situation personnelle d'un contribuable et entraînant une double imposition doivent être prises en considération, de façon que le montant des impôts sur la fortune tchéco-slovaque vienne en déduction du Reichsnotopfer, jusqu'à concurrence de la moitié de cet impôt. Et réciproquement, naturellement ».

Enfin le traité contient divers articles, aux termes desquels les agents diplomatiques et consulaires, les employés des douanes et des chemins de fer, sont exonérés d'impôts.

Le traité du 18 février 1922, signé par l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie, en vue d'assurer la péréquation des impôts intérieurs et extérieurs et notamment d'éviter la double taxation en matière d'impôts directs, reproduit sur de nombreux points les dispositions du traité précédent. Le principe de taxation est que le domicile, ou la situation de l'immeuble, déterminent l'imposition.

Les créances hypothécaires, les tantièmes d'administrateurs, les revenus des capitaux mobiliers sont taxés à leur source.

Le traité contient également de nombreuses dispositions transitoires, afin de régler des questions particulières dues à la création d'impôts de guerre. Il prévoit l'entente par accord amiable entre les administrations d'impôts directs pour tous les cas imprévus de double imposition, mais ne fait pas allusion à la moindre notion d'impôt personnel ou aux droits de succession.

L'Allemagne et l'Autriche ont signé en 1922 trois traités en vue de résoudre, aussi complètement que possible, le problème des doubles impositions. Un de ces traités, en date du 23 mai 1922, a pour but d'assurer la péréquation des impôts intérieurs et extérieurs et notamment d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs. Ce traité s'apparente de près avec les traités germano-tchéco-slovaque et austro-tchéco-slovaque, et particulièrement avec le premier.

Les mêmes principes de taxation sont énoncés, relative-

ment aux propriétés foncières et immobilières, aux professions libérales, aux entreprises industrielles, aux traitements et pensions.

La notion de domicile est un peu plus approfondie. Si un contribuable possède un domicile dans chacun des deux Etats, le revenu n'est soumis à l'impôt dans ces Etats que proportionnellement à la durée de séjour effectué dans chaque Etat au cours de l'année fiscale. A cet égard, tout séjour effectué à l'extérieur des pays contractants doit être ajouté à la période de séjour dans l'Etat dont le contribuable est ressortissant.

Comme dans le traité du 31 décembre 1921, il est prévu d'abord, pour le cas éventuel où l'impôt sur le revenu sur les rentes, intérêts et dividendes serait perçu en Autriche ou en Allemagne par voie de retenue, que le droit d'imposition appartient uniquement à l'Etat sur le territoire duquel cette retenue doit être effectuée en vertu de ladite législation.

En second lieu, on devra tenir compte des modifications pouvant affecter la situation personnelle d'un contribuable lorsque ses biens sont soumis au Reichsnotopfer et à l'impôt sur les gains de fortune autrichien. Chacun des deux Etats ne doit assujettir à l'impôt que la moitié de la valeur des biens en question.

Les mêmes dispositions seront applicables, mutatis mutandis, lorsqu'une double imposition de cette nature se trouve résulter d'une modification des placements de capitaux survenue pendant la période du 1^{er} janvier au 30 juin 1920, par suite de l'acquisition ou de l'aliénation des biens, tels que des propriétés foncières ou des immeubles, ou d'établissements industriels. Les mêmes dispositions sont encore applicables

en cas d'un transfert de propriété par suite de décès ou de donations entre vifs.

Enfin l'Allemagne et certains cantons suisses (Zurich, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Schaffhouse, Saint-Gall, Argovie, et Thurgovie) ont signé le 24 mars 1923 un traité concernant seulement la double imposition des revenus du travail.

Les salaires, traitements et pensions ne sont passibles de l'impôt sur le revenu que dans l'Etat où le contribuable possède un domicile légal. Et dans le cas où des contribuables suisses ou allemands possèdent un domicile légal à la fois en Allemagne et dans l'un des cantons intéressés, c'est le domicile du pays d'origine qui décide.

En vue d'éviter les doubles impositions qui pourraient néanmoins se produire encore dans ce domaine limité, les administrations financières des parties contractantes entreront en négociations directes chaque fois que besoin sera, pour régler, dans le sens d'une répartition appropriée des impôts réclamés au contribuable, les cas particuliers qui pourraient se présenter.

§ II. — *Droits de Succession*

On peut distinguer deux groupes de traités en la matière : dans un premier groupe se trouvent les conventions conclues avant la guerre. Elles contiennent des règles très simples à la différence des conventions récentes qui constituent la deuxième catégorie.

Une des premières conventions est celle que conclurent le 27 août 1872 l'Angleterre et le canton de Vaud. L'objet

de cet acte est de limiter le montant des droits de succession payables, tant dans le Royaume-Uni que dans le canton de Vaud, sur les biens situés dans les territoires soumis aux juridictions respectives des deux Gouvernements, dans les cas où le défunt, citoyen vaudois ou sujet britannique, n'avait pas encore effectivement acquis, conformément aux conditions indiquées dans la Convention, un domicile dans le Royaume-Uni, ou dans le canton de Vaud, selon le cas.

Une autre convention a été signée le 2 mars 1899 entre le Royaume-Uni et les Etats-Unis d'Amérique. Elle a pour unique objet d'éviter un traitement fiscal différentiel sous forme de droits de succession appliqués par un Etat à l'encontre des sujets ou citoyens de l'autre Etat. Ce traité contient une stipulation qui lui est particulière : si, lors du décès d'une personne possédant des biens immeubles sur le territoire d'une des parties contractantes, ces immeubles devaient, selon les lois du pays, passer à un citoyen de l'autre partie, cet individu aura trois ans pour vendre ce bien et pour en recueillir le prix, sans qu'il soit frappé de droits de succession ou de taxes autres que ceux ou celles qui seraient imposés normalement.

Deux traités, d'importance également limitée, ont été signés par la Grèce en 1910 et en 1920. Les autres signataires de ces conventions sont : en 1910, l'Allemagne et en 1920, l'Espagne.

Le traité du 1^{er} décembre 1910 dispose que les biens meubles d'un sujet allemand décédé en Grèce, où il n'a ni domicile ni résidence habituelle, ne sont soumis aux droits de succession grecs que dans la mesure où l'héritier aura en Grèce son domicile, ou sa résidence habituelle, et réciproquement.

Le traité de 1920 stipule que, dans chaque pays, le consul de l'autre partie déclarera au fisc les successions de ses nationaux. Au cas où la non-déclaration ou le non-paiement des droits de mutation entraîneraient normalement une amende, le consul n'en sera pas frappé. Les droits de mutation dûs à l'Etat où la succession est ouverte ne seront perçus que sur la partie de l'hoirie qui se trouve sur le territoire de cet Etat, mais en aucun cas ils ne pourront frapper les biens immobiliers ou mobiliers du défunt situés dans sa patrie ou dans d'autres Etats.

Les traités signés après la guerre en matière de double imposition, présentent, presque toujours un aspect plus détaillé. Il y en a trois notamment, complétant des traités relatifs soit aux impôts directs, soit à l'assistance juridique et administrative, soit aux deux réunis, qui ont été conclus par certains Etats de l'Europe Centrale.

La plus complète de ces conventions est celle du 18 février 1922 entre l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie.

D'après ce traité, les biens immobiliers échéant par voie de succession à des ressortissants de l'un des deux Etats ne sont assujettis aux droits de succession que dans le pays où ils sont situés. Il en va de même pour les objets mobiliers qui constituent les dépendances d'un bien immobilier. C'est la législation de l'Etat où l'objet se trouve qui détermine s'il doit être considéré comme meuble ou immeuble.

Les autres biens successoraux qui ne rentreront pas dans la catégorie précédente sont en principe assujettis aux droits de succession dans l'Etat dont le défunt était ressortissant au moment de sa mort. Mais si le défunt, au moment de sa mort, avait son domicile ou une résidence durable dans l'autre Etat,

les biens successoraux sis dans cet Etat seront soumis aux droits de succession de cet Etat.

Si le défunt avait, au moment de sa mort son domicile dans l'un et l'autre Etat, les biens successoraux ne seront soumis aux droits de succession que dans l'Etat de sa nationalité.

Lorsque des dettes et des charges affectent exclusivement un objet particulier d'une succession, suivant la législation de l'Etat où se trouve cet objet, en sorte que le reste de la succession est à l'abri de toute revendication fondée sur l'existence de ces créances, il ne devra être tenu compte de ces dettes et de ces charges que pour la détermination des droits de succession à percevoir sur cette portion des biens successoraux.

Il est prévu que les parties contractantes se prêteront un mutuel appui en vue de la détermination de l'assiette des droits qui font l'objet du traité.

Le traité conclu le 18 mars 1922 par l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie reproduit sur beaucoup de points le précédent, quant à l'imposition des immeubles et des meubles et aux règles de répartition entre les pays. Il contient pourtant une disposition particulière en ce qui concerne les créances et les titres. Pour les créances, le critère sera le domicile, ou, à défaut, la résidence permanente du créancier décédé. Les participations à des sociétés, groupements ou autres associations de personnes, seront soumises mutatis mutandis à l'application du même principe, à moins que l'exercice du droit de participation ne soit dû à la possession d'un document.

Pour les titres, le lieu de leur situation à l'époque du décès détermine leur imposition.

Pour les objets ou les droits à l'égard desquels il existe un livre ou un registre spécial, tenu par une autorité et destiné à recevoir l'inscription des ayants-droit, c'est le lieu où est tenu le livre ou le registre dont il s'agit, qui est déterminant.

Le traité du 28 mai 1922, signé par l'Allemagne et l'Autriche en vue d'éviter la double imposition en matière de droits de succession, ne diffère pas des précédents, et s'inspire de leurs directives, pour l'imposition des immeubles et des meubles, pour la répartition de la matière imposable entre les différentes autorités fiscales et pour l'imputation du passif.

Enfin, il faut citer de brèves dispositions contenues dans des traités analysés plus haut, visant surtout les impôts sur le revenu. Ce sont des articles des traités du 31 décembre 1921 entre l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie, et du 23 mai 1922 entre l'Allemagne et l'Autriche.

Le traité de 1921 contient un article relatif aux impôts de succession, l'article XVI, aux termes duquel « les dispositions des lois tchéco-slovaques concernant les impôts à percevoir sur les successions pendantes ne sont pas applicables dans la mesure où l'héritier est soumis directement à l'impôt en Allemagne, en vertu des dispositions du présent traité, pour le capital et les revenus provenant de cette succession. Les impôts perçus sur une succession pendante doivent être restitués aussitôt que l'on connaît le domicile de l'héritier et qu'il en demande la restitution ».

Le traité de 1922 stipule que les prescriptions relatives, dans un pays, aux impôts à percevoir sur les successions pendantes ne sont pas applicables lorsque l'héritier est directe-

ment assujetti à l'impôt, dans l'autre pays, pour le revenu ou la fortune provenant de la succession. Les impôts perçus sur une succession pendante doivent être restitués aussitôt que l'héritier est assujetti à l'impôt dans l'autre pays et qu'il réclame la restitution des droits.

Ainsi le champ d'application des traités contre la double imposition s'élargit-il peu à peu. Après s'être attachés d'abord à l'étude des impôts sur le revenu, puis à celle des impôts successoraux, les négociateurs de traités ont envisagé la question d'un point de vue plus élevé, comprenant dans leurs accords les différentes sortes d'impôts.

Ce progrès s'est réalisé d'abord par la conclusion de traités spéciaux. Puis les traités de 1921 et 1922 ont contenu à côté des nombreuses dispositions relatives à l'impôt sur le revenu, un article sur les droits de succession. Enfin les accords ultérieurs que nous allons analyser contiennent en un seul corps toutes les dispositions intéressant la fiscalité d'un pays moderne. A mesure que s'étend le domaine de ces traités, la multitude et la complexité des objets sur lesquels ils portent rendent encore plus nécessaires l'adoption de mesures d'ensemble et préparent l'adhésion à des règles très générales de taxation.

SECTION III. — *Traités à objet très général*

§ I. — *La Convention de Rome*

La Convention de Rome, du 13 juin 1921, ratifiée le 22 avril 1922 par les Etats successeurs de l'Autriche-Hongrie, à l'exception de la Tchéco-Slovaquie, inaugure la série des accords généraux. Si certains Etats ne sont pas immédiatement entrés dans la voie qui leur était ainsi frayée, c'est que la

conclusion de la Convention de Rome a été facilitée par l'origine des pays qui y ont adhéré. Ceux-ci, en effet, proviennent de l'ancienne monarchie austro-hongroise, et ont été d'autant plus enclins à adhérer à des principes généraux d'imposition qu'ils avaient appartenu longtemps à la même communauté juridique.

La convention du 13 juin 1921 contient des dispositions relatives à tous les impôts : impôts réels, personnels, successoraux.

L'impôt sur le revenu des biens fonciers est perçu par l'Etat dans lequel les immeubles sont situés ; l'impôt sur le revenu des bénéfices industriels et commerciaux est levé par l'Etat sur le territoire duquel l'entreprise a son siège, même lorsqu'elle étend son activité dans un autre Etat contractant. Toutefois si l'entreprise a son siège dans un Etat et une filiale dans un autre, chacun des contractants frappe de l'impôt la part de revenu produite sur son territoire.

Les revenus du travail sont imposés par l'Etat où l'activité personnelle de leur bénéficiaire se déploie.

Les revenus provenant de l'emploi des capitaux mobiliers et du paiement de rentes viagères sont imposés par l'Etat où le créancier a son domicile. Toutefois, dans le cas où une garantie immobilière est attachée à ces droits, l'impôt est levé par l'Etat où les immeubles sont situés.

Pour les intérêts de titres émis par des personnes morales de droit public et pour les intérêts de dépôts dans les caisses d'épargne ou les instituts de crédit, l'imposition des revenus a lieu dans le pays du siège de l'entreprise. Cependant, dans le cas où l'institut de crédit a des succursales à l'étranger, la part des intérêts due par les succursales est taxée par l'Etat dans lequel celles-ci se trouvent.

Quant à l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus, on combine, pour son application, les règles spéciales à chaque impôt réel sur le revenu. Ce système vaut pour les revenus provenant des biens immeubles, de créances hypothécaires, de l'exercice d'une industrie, d'un commerce ou d'une profession. Pour toute autre espèce de revenu, la taxation est faite dans l'Etat où le contribuable a sa résidence. Si le contribuable a plusieurs résidences, son revenu sera frappé dans chacune d'elles, mais en proportion du temps qu'il y passe.

Les impôts successoraux sont perçus au moyen de règles identiques : chaque élément de l'actif successoral est frappé selon les procédés indiqués pour l'imposition du revenu.

Malgré les stipulations précises et complètes qui la caractérisent, la convention de Rome laisse leur liberté aux Etats, en attendant des accords ultérieurs, relativement à l'imposition des tantièmes et des valeurs mobilières (titres au porteur et nominatifs) non visés par la Convention. Dans ces deux cas et dans tous les cas où une double imposition se produirait, l'article 10 stipule que le contribuable lésé pourra réclamer contre ce fait auprès de l'Etat dont il est ressortissant. Si la réclamation est reconnue fondée, l'Etat en question pourra demander par la voie diplomatique que les autorités financières des Etats s'entendent d'une façon équitable pour éviter la double imposition.

§ II. — *La Convention franco-sarroise*

La convention du 5 juillet 1922 entre le Gouvernement de la République française et la Commission du Gouvernement du Territoire de la Sarre, tout en présentant de nombreux caractères communs avec les traités analogues, en diffère par certains points.

Elle s'apparente avec les traités que nous étudions d'abord en ce que, pour éviter des superpositions d'impôts, les deux Gouvernements s'engagent à admettre, dans les relations fiscales des deux pays, que chaque contribuable a un domicile unique. Les deux pays adoptent la même définition du terme domicile.

En second lieu, aux termes de la convention, les taxes sur des biens immeubles, les bénéfices industriels, commerciaux et professionnels, et, d'une manière générale, les impôts directs sont perçus dans le pays où se trouvent les biens ou les industries, et où le contribuable possède son domicile.

Dans le cas de l'impôt général sur le revenu en France, les personnes domiciliées en Sarre, et qui ont une résidence chez nous, ne sont pas soumises à notre impôt personnel.

En matière d'impôt successoral, l'actif de la succession se voit appliquer les impôts et les règles fiscales.

Quelques dispositions donnent au traité qui nous occupe une physionomie un peu particulière.

En matière de timbre d'effets de commerce, la France et la Sarre exemptent du timbre les effets de commerce émis et timbrés dans l'autre pays.

En ce qui concerne les valeurs mobilières, chaque Gouvernement renonce à la perception de tout droit de timbre sur les valeurs mobilières de l'autre Gouvernement. Enfin, en matière de droits établis sur le chiffre d'affaires, chacun des deux Gouvernements ne taxe pas à l'importation les marchandises en provenance de l'autre pays, pour autant qu'elles aient déjà apporté des droits au moins équivalents à ceux en vigueur dans le pays importateur.

La Convention du 28 octobre 1922, entre la Hongrie et

la Tchéco-Slovaquie, traite de toutes les questions fiscales pouvant surgir entre deux Etats modernes. Pour l'imposition des revenus fonciers, industriels, commerciaux ou professionnels, elle prescrit l'imposition au lieu de la situation des biens, de l'exercice du commerce, de l'industrie ou de la profession. Dans le cas d'une entreprise ou d'une activité personnelle exercée dans les deux pays, l'impôt sera partagé proportionnellement aux résultats de cette entreprise ou de cette activité.

Les entreprises de navigation sur le Danube ne sont soumises à l'impôt sur la navigation que dans l'Etat où se trouve leur siège.

Quant aux valeurs mobilières, dont l'impôt est perçu par la voie de stoppage à la source, aura seul compétence fiscale l'Etat sur le territoire duquel s'opère la retenue.

Les impôts personnels sont payés dans l'Etat du domicile, et à défaut de domicile, dans l'Etat où le contribuable a sa résidence. Pour éviter toute controverse, le traité contient une définition de ces deux termes, domicile et résidence, qui vaut naturellement pour les deux Etats.

En matière de droits de succession, le traité stipule que « les biens appartenant à une succession non réglée seront traités comme si le de cujus était encore vivant ».

§ III. — *Convention italo-tchéco-slovaque*

La Convention du 1^{er} mars 1924, entre l'Italie et la Tchéco-Slovaquie, qui n'avait pas participé à la Convention de Rome, reproduit presque intégralement les dispositions de cet acte international. Elle en diffère toutefois par ce fait que, au lieu d'être taxés à l'endroit du paiement, les tantiè-

mes des administrateurs sont considérés comme revenus personnels et taxés au domicile de leur bénéficiaire.

§ IV. — *Projet de Convention roumano-hongroise*

C'est au contraire à la règle posée par la Convention de Rome, en matière d'imposition des tantièmes, que revient le projet de Convention entre la Roumanie et la Hongrie, issu des pourparlers de la Conférence de Bucarest de 1923-1924. Cet accord fiscal reproduit également les articles de la Convention de Rome, en ce qui concerne les impôts directs réels et personnels. Il prévoit aussi l'égalité de traitement entre les ressortissants des deux pays.

§ V. — *Convention polono-dantzicoise*

Le traité du 17 mars 1924 entre la Pologne et la Ville libre de Dantzig se distingue des autres conventions par deux côtes différents. D'abord, il reflète les dispositions des traités de 1899 entre l'Autriche et la Prusse, ensuite il contient des règles originales en ce qui concerne le partage fiscal des bénéfices.

D'abord ce traité prescrit, comme les conventions de 1899 et de 1921, que les immeubles sont taxés dans le pays de leur situation — à la différence du traité de 1921, les créances hypothécaires sont taxées selon la même règle que les immeubles, et non au domicile du créancier — mais les professions libérales, les exploitations commerciales et industrielles sont imposées au domicile d'exploitation.

Puis, ce qui constitue l'originalité de ce traité, en cas de pluralité de sources de revenus ou de domiciles, on prévoit une ventilation des revenus imposables de part et

d'autre, avec réserve d'un praeciput de 15 % au profit du pays où se trouve l'exploitation ou le domicile principal. Et, pour la première fois dans un traité de ce genre, se trouve explicitement stipulée cette clause, qu'en aucun cas la somme des fractions de bénéfices imposés ne devra dépasser le total réel du bénéfice.

Comment la ventilation des revenus est-elle opérée ? La répartition des recettes provenant de l'activité d'établissements situés dans les deux pays doit être opérée équitablement par les autorités financières des deux pays, en employant les règles suivantes :

D'abord, 15 % des bénéfices imposables sont mis en réserve, en faveur du pays où se trouve le siège de l'entreprise, et constituent la quote-part du siège de l'entreprise ;

Le reste est réparti de la manière suivante :

a) Compagnies d'assurances, établissements de crédit de banque : proportionnellement, à la fois, aux recettes brutes réalisées dans les différents établissements d'exploitation et aux salaires payés aux employés dans lesdits établissements ;

b) Entreprises de transport : proportionnellement à la longueur des voies de communication ;

c) Autres entreprises commerciales : proportionnellement aux bénéfices bruts réalisés par les différents établissements d'exploitation.

§ VI. — *Convention italo-allemande*

Le traité du 31 octobre 1925 entre l'Italie et l'Allemagne présente le double intérêt d'être plus complet que les traités rencontrés jusqu'ici et d'être signé par les deux grandes puissances qui, chacune dans leur sphère d'influence, l'Allemagne en Europe Centrale, l'Italie en Europe Méridionale, ont

essayé de lutter contre la double imposition. Il est à remarquer, en effet, que ce traité n'est intervenu qu'une fois conclus les accords, d'une part entre l'Allemagne et l'Europe Centrale, de l'autre entre l'Italie et l'Europe Méridionale et Centrale. Les Etats successeurs de l'Autriche, tout particulièrement, ont servi de trait d'union entre les deux communautés juridiques quelque peu différentes, qu'inspirent la pensée germanique et la pensée latine : l'Allemagne et l'Italie ont atténué les exigences de leur droit fiscal pour s'entendre avec des Etats et sont arrivés par là même à s'entendre entre elles.

Le traité de 1925 comporte deux parties, l'une ayant trait aux impôts directs réels, l'autre aux impôts directs personnels. Ces impôts sont définis et leur liste, tenue à jour, tous les ans, est communiquée par l'administration fiscale d'un des pays à celle de l'autre.

Le traité considère comme impôts directs les impôts prélevés directement sur les revenus bruts ou nets, ou sur les fortunes, soit pour le compte des Etats contractants, soit pour le compte des Provinces et des Communes, même sous forme de centimes additionnels.

Les impôts directs réels comprennent, à l'heure actuelle, pour l'Italie : l'impôt sur la propriété bâtie et non bâtie, sur le revenu des biens mobiliers et sur le revenu des biens agricoles; pour l'Allemagne, l'Einkommensteuer, le Körperschaftsteuer, les impôts sur la propriété bâtie et non bâtie, sur l'industrie et sur les loyers. Cette énumération n'est pas limitative et est susceptible d'être révisée.

Les règles d'imposition sont les mêmes, dans leurs grandes lignes, que celles des traités précédents. Les revenus immobiliers sont naturellement taxés au lieu de leur situation,

les revenus industriels et commerciaux, dans le pays où l'entreprise a son siège principal. Dans le cas de la présence d'établissements d'une même entreprise dans les deux pays, chacun des Etats applique l'impôt sur la partie du revenu provenant de l'activité des établissements situés sur son territoire.

Sont frappés au lieu du principal établissement :

1° Les dividendes des sociétés commerciales, en tant qu'ils font partie de l'ensemble des revenus industriels ou commerciaux de la société qui les distribue;

2° Les tantièmes des administrateurs, considérés comme partie du bénéfice de la société qui les distribue;

3° Les revenus du travail et des professions libérales;

4° Les intérêts des dépôts d'épargne et en compte courant.

Sont frappés au lieu du domicile personnel :

1° Les dividendes des sociétés commerciales, considérés en tant que revenu du propriétaire des actions, et non en tant que partie du revenu de la société;

2° Les traitements, recettes, pensions et salaires constituant la rétribution d'un travail passé;

3° Le revenu du placement des capitaux mobiliers (sauf le cas de créances hypothécaires).

L'impôt personnel qui frappe l'ensemble des revenus du contribuable est appliqué selon les règles posées par la Convention de Rome : les éléments du revenu global sont discriminés et l'on applique à chacun les principes de taxation qui valent pour l'impôt cédulaire. Toutefois, les tantièmes des administrateurs sont imposés au lieu de leur domicile.

Les mêmes principes d'imposition valent pour les impôts sur la fortune.

Comme dans les conventions précédentes, et notamment celles de 1922 entre la Hongrie et la Tchéco-Slovaquie, de 1923-1924 entre la Roumanie et la Hongrie, le domicile est défini « demeure habituelle du contribuable dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de le conserver ». Si le contribuable a un domicile dans l'un et l'autre Etat, au sens de la convention, les impôts réels perçus au lieu du domicile ne sont appliqués que par l'Etat dont le contribuable est ressortissant. La même règle est observée dans le cas où le contribuable n'a de domicile dans aucun des deux Etats.

Dans le cas d'impôts personnels, pour autant qu'ils doivent être perçus au domicile du contribuable, les règles suivantes sont adoptées :

a) Si le contribuable a un domicile dans les deux Etats contractants, les impôts personnels sont appliqués par chacun des deux Etats, proportionnellement à la durée du séjour de l'intéressé dans chacun d'eux au cours de l'année fiscale. Le séjour accompli en dehors des deux Etats contractants est imputé en faveur de l'Etat dont le contribuable est ressortissant.

b) A défaut de domicile dans l'un et l'autre Etat, c'est la résidence durable du contribuable qui est prise en considération.

c) A défaut de résidence durable, c'est la nationalité du contribuable qui entre en jeu et le rend justiciable du fisc de sa patrie.

Comme dans la Convention de Rome, toute victime d'une double imposition peut adresser une réclamation à l'Etat auquel il appartient, qui s'entendra avec l'autorité financière de l'autre Etat pour éviter équitablement cette surcharge fiscale.

Mais, à la différence de cette Convention, la question des impôts successoraux n'a pas été tranchée. Peut-être cela tient-il aux dégrèvements considérables ordonnés par M. Mussolini en matière de fiscalité successorale.

Nous savons qu'un traité, en tous points analogues, paraît-il, à celui qui vient d'être analysé, a été conclu le 25 novembre 1925 entre l'Italie et la Hongrie. N'ayant pas pu nous procurer ce document, nous ne pouvons reproduire que sous certaines réserves l'affirmation de son identité avec celui du 31 octobre 1925, identité que la proximité des dates et la participation de l'Italie aux deux actes laissent supposer.

§ VII. — *Convention entre l'Angleterre et l'Irlande*

Le hasard de la chronologie veut que cette étude des solutions positives du problème des doubles impositions se termine par l'analyse d'un traité absolument différent des précédents. Il s'agit de l'accord entre le Gouvernement britannique et le Gouvernement de l'Etat libre d'Irlande, conclu le 14 avril 1926, en vue d'éviter la superposition de l'impôt sur le revenu.

Ce traité diffère des précédents en ce que les Etats contractants exonèrent de l'impôt sur le revenu et de la supertaxe les personnes qui résident seulement en Grande-Bretagne (y compris l'Irlande du Nord) ou seulement dans l'Etat libre d'Irlande : toute personne qui donne aux Commissaires des recettes intérieures la preuve suffisante que, pendant une année déterminée, elle réside dans l'un des Etats contractants et non dans l'autre, a droit à l'exemption des impôts réel et personnel (supertaxe) sur le revenu, en ce qui concerne tous les biens situés et tous les profits ou gains réalisés dans l'autre des Etats contractants.

Cette exemption peut s'effectuer par dégrèvement ou remboursement de l'impôt, ou par tout autre moyen.

Si une personne réside à la fois en Grande-Bretagne et en Irlande du Nord, et dans l'Etat libre d'Irlande, le dégrèvement sera accordé dans chaque Etat. Mais l'impôt exigible, dans chaque Etat, sera égal à la moitié de ce qu'il serait normalement.

Aux termes de cet accord, une société enregistrée ou non conformément aux lois de l'un ou de l'autre Etat contrectant, sera considérée comme ayant sa résidence uniquement dans le pays où se trouve le siège de la direction et de l'administration de l'entreprise.

Enfin, stipulation assez particulière, le secret professionnel ne sera pas opposable aux renseignements que les deux fisces pourraient se donner en exécution du traité.

SECTION IV. — *Appréciation des solutions positives*

D'autres traités ont été conclus en vue de lutter contre la double imposition.

Ce sont les traités, conclus à partir de janvier 1925, qui sont signalés plus haut, au début de l'étude des solutions positives.

L'examen des solutions positives du problème qui nous occupe révèle l'existence d'une multitude de conventions, très intéressantes par les procédés d'imposition, ingénieux et variés, qu'elles contiennent. Elles ont dû, dans de nombreux cas alléger les charges fiscales qui grevaient les contribuables, mais elles n'ont pu apporter que des palliatifs au mal qu'il s'agissait de guérir, et cela, pour deux raisons : la première tient au nombre des Etats qui ont signé ces accords,

et la seconde, aux principes de taxation contenus dans ces mêmes accords.

§ I

En premier lieu, tous les Etats sont loin d'avoir lutté avec la même vigueur contre la double imposition et contre l'évasion fiscale. La liste des traités conclus dans cette vue montrent qu'ils sont intervenus, soit entre des pays où l'identité de race et de pensée frayait la voie à des accords, soit entre des Etats de culture différente, mais appartenant jusqu'alors à la même communauté économique. Ainsi l'Allemagne s'est-elle entendue avec la plupart de ses voisins germaniques, ainsi les pays successeurs de l'Autriche-Hongrie ont-ils maintenu dans une certaine mesure — et sur le terrain financier seulement — la solidarité qui les unissait jusqu'en 1918, ainsi le Royaume-Uni et le jeune Etat libre d'Irlande ont-ils résolu d'une façon originale le problème des doubles impositions.

Au contraire, les autres Etats ont bien conclu des accords portant sur certains points limités et précis, les affaires de navigation, les droits de succession par exemple, mais il n'ont pas signé de conventions d'une ampleur et d'une importance égales à celles de la convention de Rome ou des traités entre la Tchéco-Slovaquie, l'Allemagne (1921), l'Autriche (1922) et la Pologne (1925), et des traités de 1925 entre l'Italie et l'Allemagne, d'une part, et la Hongrie, de l'autre.

Le mouvement contre la double imposition et l'évasion fiscale risque d'être assez peu efficace si tous les Etats n'y participent pas; et il semble bien que les pays n'appartenant point à la même communauté juridique, ou qui n'ont pas été déjà unis par des liens politiques ou économiques se prê-

tent mal à la conclusion d'accords contre la double imposition.

Ensuite, si les traités que nous avons analysés suppriment ou atténuent pour leurs signataires les inconvénients des doubles taxations, ils peuvent produire de nouvelles injustices. Par exemple, avant le 31 octobre 1925, un industriel italien qui possédait une usine en France et une en Allemagne, payait l'impôt pour ces deux établissements. Depuis le traité italo-allemand, seul le revenu que lui procure l'usine sise en France est amputé d'un certain prélèvement fiscal. L'inégalité de traitement en France et en Allemagne détermine un préjudice nouveau. En effet, on voit que la diminution du revenu de l'industriel italien, due à la législation fiscale française, l'incite à supprimer l'établissement qu'il avait dans notre pays.

§ II. — *Principes de taxation*

La deuxième raison pour laquelle les nombreux traités disparates que nous avons cités ne peuvent résoudre définitivement le problème, est qu'ils ne contiennent pas des règles identiques de taxation.

Si la quasi unanimité de ces accords stipule que l'imposition des revenus d'immeubles se fera dans le pays de la situation de ces biens, des divergences apparaissent aussitôt pour les créances hypothécaires. Faut-il les taxer dans le pays où se trouve situé le bien qui les garantit, ou faut-il les imposer dans le pays du domicile de leur bénéficiaire ? Le traité entre l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie de 1921, la Convention de Rome adoptent la première solution ; le traité germano-tchécoslovaque de 1921 consacre la seconde. Ici la divergence de

principes est d'autant plus remarquable qu'un même pays, la Tchéco-Slovaquie, adopte des règles différentes.

L'Italie fait de même, en ce qui concerne les tantièmes d'administrateurs. Là encore deux solutions sont possibles :

Considérer les tantièmes comme faisant partie des bénéfices de la société qui les distribue et les taxer dans le pays où la société a son siège ; les considérer au contraire comme des revenus personnels et les taxer dans le pays du domicile de leur bénéficiaire.

Le premier système est celui des traités entre l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie (18 février 1922), entre la Roumanie et la Hongrie (1923-1924), entre l'Italie et l'Allemagne (31 octobre 1925). Le second est celui du traité italo-tchéco-slovaque du 1^{er} mars 1924.

Si l'on se rappelle que la convention de Rome, signée par l'Italie, ne tranche pas la question des tantièmes, on voit que dans trois actes internationaux l'Italie adopte une situation différente :

Dans la Convention de Rome, elle ne prend pas parti ;

Dans le traité avec la Tchéco-Slovaquie, elle impose les tantièmes au domicile de leur bénéficiaire ;

Dans le traité avec l'Allemagne elle les impose au siège de la société qui les distribue.

Un troisième point où se manifestent des divergences ou du moins des différences, est ce que les traités d'après guerre appellent la « ventilation des revenus ». Lorsque le même contribuable possède une entreprise ou exerce une profession dans différents pays signataires d'un traité contre la double imposition, les revenus sont répartis entre les pays qui ont le droit de les imposer.

Cette ventilation s'opère selon des procédés très variés :

ou bien le bénéfice total d'une entreprise sera considéré comme acquis pour moitié dans le pays de production et moitié dans le pays de vente, ou pour deux tiers à la production et un tiers à la vente (traité entre l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie de 1922); ou bien d'après les résultats financiers de l'entreprise; ou encore, selon la formule Weyermann, adoptée par le Tribunal suisse, on fera une répartition équitable du bénéfice imposable entre les filiales, en réservant un *praeciput* au siège social. Enfin, la diminution des revenus taxables peut s'effectuer d'après la durée du séjour du contribuable dans un pays, ou selon les règles précises et originales stipulées par le traité entre la Pologne et Dantzig, que nous avons citées plus haut.

Enfin le dernier traité analysé, l'accord anglo-irlandais de 1926 contient des principes radicalement opposés à tous ceux qui avaient été rencontrés jusque là. Les revenus des immeubles, des professions, des entreprises commerciales ou industrielles ne sont pas taxés dans les pays où ils sont produits. C'est seulement en considération de la résidence du contribuable que la compétence fiscale sera attribuée à l'un des deux pays.

Ainsi les lacunes qui se révèlent entre les textes destinés à supprimer la double imposition et l'évasion fiscale, comme le caractère divergent, et parfois contradictoire, des mesures contenues dans ces traités, rendent indispensable l'adoption générale de principes uniformes de taxation. Le choix d'un système d'imposition est primordial, et ce système ne peut résulter que d'une recherche théorique. C'est dans cette voie que se sont engagés certains grands organismes internationaux dont nous allons maintenant étudier les travaux.

TROISIEME PARTIE

Solutions théoriques du problème des doubles impositions

Dès la fin du xix^e siècle, la recherche d'une solution théorique des doubles impositions a occupé de nombreux auteurs dont les études sur ce point, fragments de traités de science financière ou articles épars dans des revues de droit international, présentaient ce double caractère d'être très abstraites et de ne porter que sur des points très particuliers.

A cette époque en effet, la fiscalité de chaque pays était modérée et les droits de double taxation étaient étudiés à titre de curiosité. Cependant une tentative de caractère synthétique, et dirigée vers un but pratique, fut faite par l'Institut du Droit International qui consacra plusieurs de ses sessions à déterminer la compétence fiscale des Etats en matière successorale. L'ampleur des travaux de cet organisme et les résultats auxquels ils aboutirent étaient déjà la preuve que la question des doubles impositions et de l'évasion fiscale ne pouvait être tranchée que par un organisme international, jouissant d'une autorité universelle.

La guerre, en obligeant les pays belligérants et même les pays neutres à effectuer des dépenses considérables, amena une augmentation corrélative des impôts et accéléra le cours d'une évolution qui se manifestait déjà avant la guerre. L'élé-

vation des tarifs fiscaux alla de pair avec la multiplication des taxes et la généralisation de l'impôt personnel : il en résulta des charges très lourdes, qui entravèrent et entravent encore la reprise des transactions. Fondée au lendemain de la guerre, la Chambre de Commerce Internationale se préoccupa, dès la première année de son existence, de supprimer les causes de trouble économique, parmi lesquelles elle discerna en premier lieu la double imposition. C'est à cet important organisme international, émanation des plus grandes entreprises privées, que revient l'honneur d'avoir, le premier, dénoncé le péril et essayé de l'écarter.

D'autre part, le poids des doubles impôts s'avérant de plus en plus lourd, de nombreux Etats commençaient à négocier des conventions en vue d'alléger ou de supprimer ce fardeau. Enfin, la Société des Nations s'était saisie de la question.

L'étude des solutions théoriques des doubles impositions comporte trois parties d'inégale longueur. La plus brève est consacrée à l'Institut de Droit International, la plus longue à la Société des Nations. La troisième partie rend compte des travaux accomplis par la Chambre de Commerce Internationale.

CHAPITRE PREMIER

L'ŒUVRE DE L'INSTITUT DE DROIT INTERNATIONAL

L'Institut de Droit International a commencé l'étude des doubles impositions en 1897, l'a poursuivie avec intermittences jusqu'en 1906 et a repris complètement le problème en 1922.

Les travaux extrêmement intéressants qu'a publiés l'Annuaire de l'Institut de Droit International présentent ce caractère abstrait propre aux études consacrées aux doubles impositions avant la guerre. Deux phases peuvent être distinguées dans l'œuvre de cet Institut.

Dans la première on trouve plusieurs articles de MM. Ernest Lehr, Barclay, Desjardins, de Bar, où l'on voit peu à peu abandonner la vieille théorie de l'impôt-échange au profit de la notion de l'allégeance politique et, sans la nommer encore, de l'allégeance économique. Un individu est redevable d'impôts non pas seulement vis-à-vis de sa patrie, mais aussi à l'égard du pays où il déploie son activité économique, en utilisant les ressources naturelles qu'il rencontre, parfois la main-d'œuvre indigène, toujours les moyens de transport, les institutions juridiques du pays où il exerce son industrie.

Dans les articles que nous étudions, la double imposition n'est pas considérée comme essentiellement injuste, si l'individu qui la supporte réside dans plusieurs pays et y bénéficie

de leurs lois. Dans le cas contraire, elle paraît être une brimade infligée aux étrangers, un souvenir des mauvais traitements que subissaient les « aubains ». A l'époque où écrivaient les auteurs que nous citons, les charges fiscales imposées à chaque citoyen étaient, dans tous les pays, si légères que « les impôts indirects suffisaient à faire participer les étrangers aux charges du pays où ils se trouvaient ». L'étude des doubles impôts présentait un intérêt surtout théorique.

Toutefois, c'est à ce moment-là, vers la fin du xix^e siècle et le début du xx^e siècle, que certains grands pays : la Grande-Bretagne et la France, entre autres, introduisirent dans les impôts de succession les notions de personnalité et de progressivité, en même temps qu'ils élevèrent notablement les tarifs. L'Institut de Droit International fut amené à étudier la compétence fiscale des Etats en matière de droits de succession et une autre phase s'ouvrit pour ses travaux.

Le problème ne fut résolu qu'au lendemain de la guerre, après l'adoption du principe de l'allégeance économique. Avant la guerre, la solution recommandée était d'attribuer la compétence au pays de la situation des biens. Au lendemain des hostilités, la solution adoptée consistait à discerner entre les éléments de l'actif successoral et de n'imposer chacun qu'à raison du lien plus ou moins étroit qui le maintenait dans l'allégeance économique d'un des pays en conflit de compétence fiscale.

CHAPITRE II

L'ŒUVRE DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS

C'est l'œuvre accomplie à Genève, qui servira de base à l'étude des solutions théoriques des doubles impositions. En effet, les mesures préconisées par les Experts de la Société des Nations constituent un ensemble de dispositions coordonnées, conformes à un système préétabli d'imposition. D'autre part, émanant de représentants officiels des Etats membres de la Société des Nations, elles semblent éminemment susceptibles d'être mises en vigueur par ces Etats.

En septembre 1921, le Comité financier de la Société des Nations, chargé d'étudier le problème des doubles impositions, décida de confier à quatre éminents économistes, MM. Bruins, Einaudi, Seligman et sir Josiah Stamp, l'élaboration d'un rapport sur la question. Le cadre de leur recherche était ainsi tracé :

I. — Quelles sont les conséquences économiques de la superposition de l'impôt, au point de vue :

- a) De la distribution équitable des charges fiscales ?
- b) Des relations économiques et de la libre circulation ?

Et dans quelle mesure ces conséquences sont-elles similaires dans les différents types de cas communément considérés comme constituant une superposition d'impôt ?

II. — Peut-on formuler des principes généraux comme

base d'une convention internationale pour écarter les conséquences fâcheuses de la superposition d'impôts ? Ou bien ces conditions doivent-elles être faites entre quelques Etats en particulier, et, dans cette dernière hypothèse, ces accords particuliers seront-ils rédigés de manière à pouvoir être plus tard englobés dans une convention générale ?

III. — Dans quelle mesure les principes des accords existants pour éviter la superposition des impôts entre des nations indépendantes (par exemple la Convention de Rome) ou entre les parties composant un Etat fédéral sont-ils applicables à une nouvelle convention internationale ?

IV. — Peut-on, et jusqu'à quel point, trouver des remèdes par des amendements à la législation fiscale intérieure de chaque pays, en dehors d'un accord international ?

V. — Dans quelle mesure les conventions sur la superposition de l'impôt doivent-elles établir un contrôle fiscal international, pour éviter les réclamations frauduleuses de dégrèvement ?

Le « Comité des Quatre Savants » répondit à ces diverses questions dans un rapport magistral, qui fut remis à la Société des Nations en mars 1923.

D'autre part, en juin 1922, le Comité financier de la Ligue décida d'avoir recours à des techniciens en matière fiscale pour étudier d'un point de vue administratif et pratique le problème de la double imposition et de l'évasion fiscale. Sept Etats désignèrent de hauts fonctionnaires de leurs finances, qui, se maintenant en liaison avec le « Comité des Quatre Savants » jusqu'en 1923 et avec la Chambre de Commerce Internationale, déposèrent, en février 1925, un rapport

où ils se prononcèrent, non comme représentants des Gouvernements, mais comme experts techniques. Puis, élargi par l'adjonction de techniciens désignés par d'autres Etats et invitant une délégation de la Chambre de Commerce Internationale à suivre ses travaux à titre consultatif, le Comité des Experts techniques élaborait des avant-projets de convention, rendus enfin possibles par les études théoriques et pratiques qui les avaient précédés. Ces plans de traités ont été remis au Comité financier de la Société des Nations, le 12 avril 1927.

SECTION I. — *Le rapport des Quatre Savants*

Le rapport des « Quatre Savants » comprend trois parties. La première traite des conséquences économiques de la double imposition internationale, la seconde des principes régissant la compétence internationale en matière d'imposition et la troisième est consacrée à l'application de ces principes, aux méthodes dont l'adoption permettait d'éviter la double imposition.

§ I. — *Conséquences de la double imposition*

Dans la première partie, les Experts étudient les répercussions de la double imposition et les classent en deux catégories. D'un côté, les impôts leur apparaissent comme des « charges » grevant les revenus acquis; d'autre part, intervenant dans les relations économiques actuelles ou virtuelles, les impôts constituent en quelque sorte une « barrière », une entrave au libre jeu des transactions.

La mesure dans laquelle un impôt détermine l'un de ces deux effets, ou les détermine tous deux, est délicate à saisir; il semble toutefois qu'elle puisse être définie par une consi-

dération de temps : la date de la première application de l'impôt en question par rapport à celle où a été investi le capital que frappe cet impôt. D'après l'un des rédacteurs du rapport, il faut envisager ce qu'il appelle l'amortissement ou la capitalisation de l'impôt.

« Quand un impôt spécial frappe une classe donnée de produits, il tombe à la charge de l'individu qui possédait le produit en question avant l'établissement de l'impôt ; l'acquéreur futur, bien qu'il acquitte chaque année l'impôt, ne sera pas frappé, parce qu'une somme égale au montant capitalisé de l'impôt viendra en déduction ou en amortissement de celle-ci par une dépréciation correspondante de la valeur en capital du produit considéré. Le possesseur actuel du bien imposé au-dessous de sa valeur et l'acquéreur ou le possesseur futur du produit trop imposé recevront, grâce à cette tendance vers un équilibre économique, un profit net correspondant sur la nouvelle valeur en capital des biens dont il s'agit. On peut définir la capitalisation ou l'amortissement comme l'absorption des impôts, car on peut dire de tous les impôts à venir qu'ils seront imposés dans le prix de vente moins élevé ».

Ayant posé ce principe, le rapport des experts revient à l'influence des doubles impositions sur les placements effectués, ou en instance de l'être, dans un pays. Sir Basil Blackett présenta un memorandum répondant à cette question et inspiré, semble-t-il, de la considération quasi-exclusive des intérêts de l'Angleterre.

L'auteur de cette note choisissait pour pays de placement un Etat fictif appelé « Moranie » et indiquait par l'expression « capitaliste non résident » un capitaliste résidant en dehors de la Moranie. Avant de citer ses conclusions — qui ne valent

que pour le domaine limité de la question des nouveaux placements — il convient de résumer les arguments invoqués dans cette note.

Tout capitaliste non résident qui effectue des placements en Moranie, sachant que ces placements y seront frappés d'un impôt, rejette sur l'emprunteur la charge de l'impôt moranien et, en tant que capitaliste effectuant un placement, n'est pas soumis au double impôt dans le cas dont il s'agit.

L'impôt qui frappe en Moranie les placements effectués par des capitalistes d'autres pays constituera un obstacle à l'apport des capitaux dans ce pays. En effet les capitalistes brianniques, par exemple, sont amenés en raison du nouvel impôt adopté par ce pays à chercher ailleurs des placements pour le surplus disponible de leurs capitaux.

Tout adoucissement à la double imposition, accordé pour encourager le mouvement des capitaux à l'étranger, capitaux qui, si ces adoucissements n'existaient pas, resteraient inertes, doit être dans la pratique étendus à tous les placements, qu'ils soient anciens ou de fraîche date.

L'impôt établi dans le pays du placement après la date à laquelle s'est effectué ce dernier créera véritablement, s'il atteint un montant plus élevé que ne l'avait prévu le capitaliste, une double imposition à laquelle le capitaliste n'échappera que difficilement par suite des conséquences de l'amortissement.

Il semble que l'on puisse conclure de ces propositions que la double imposition constitue plutôt une « barrière » et, là où elle se manifeste, elle est en général annulée par le jeu des lois économiques. Si l'on peut considérer comme une « charge » le fait de ne pouvoir effectuer une opération aussi profitable que si la « barrière » n'avait existé, en ce

sens la « barrière » devient une « charge ». Mais on peut se demander si les termes sont bien choisis. Considérons le cas des tarifs douaniers : l'entrée d'un pays peut être interdite en fait à un négociant pour de nombreuses catégories de produits, mais pour d'autres il se produit dans le pays importateur une élévation de prix suffisante pour lui assurer une marge de bénéfice satisfaisante après l'acquit du droit d'entrée. Il en est de même pour la double imposition. Tout placement effectué dans la région où la barrière vient d'être placée subit une charge ; tout placement fait ultérieurement par un étranger et qui franchit la barrière évite cette charge ; mais bien des placements virtuels sont empêchés, et la région est « barrée ».

Si l'on envisage la double imposition du point de vue de la Moranie, par hypothèse pays neuf et débiteur, on voit que l'impôt nouveau prend à la fois le caractère de « charge » et de « barrière » ; tout double impôt réduisant l'afflux du capital étranger, élève le taux de l'intérêt et entrave le développement économique du pays. Peut-être un phénomène compensateur apparaîtra-t-il, car la hausse du taux de l'intérêt peut augmenter la rémunération des porteurs de titres à revenus variables, mais en fin de compte les obligataires, eux, souffriront de cette hausse et l'ensemble du pays subira les répercussions funestes d'une élévation du loyer de l'argent qui ne sera pas ici un indice de prospérité économique, mais le signe d'une pénurie de capitaux.

Si la double imposition écarte les capitalistes étrangers ou leur fait rejeter sur la Moranie la charge de l'impôt qui grève leurs placements, il ne faut pourtant pas énoncer cette proposition d'une façon trop rigide et l'on doit tenir compte de certains faits.

1° L'ignorance ou l'inertie peuvent conduire des capitalistes à ne pas faire le calcul des charges fiscales qu'ils auront à supporter ;

2° Un capitaliste qui possède une entreprise, dont le maintien en activité exige absolument de nouveaux capitaux pour que la perte de l'ancien capital puisse être évitée, n'est pas libre d'éluder le poids d'une double imposition, puisqu'il est placé devant ce dilemne : soit laisser périliter son entreprise au détriment du capital investi à l'origine, soit mettre de nouveaux capitaux dans son affaire, qui paieront un lourd tribut aux fisci des deux pays.

3° Dans le cas de certains placements, les principes posés plus hauts sont déjoués : les capitaux consacrés à l'acquisition de biens fonciers ne sont plus mobiles et peuvent se dégager moins aisément. D'autre part, les placements fonciers et les placements dans des entreprises à objet lucratif bénéficient parfois de rentes, au sens que Ricardo a donné de ce mot, et, par conséquent, cette augmentation de bénéfice permet souvent d'alléger le poids du double impôt.

4° Si l'impôt est progressif et que, par suite, on rencontre sur le marché moranien plusieurs acheteurs et plusieurs vendeurs assujettis à des taux variés, il se produit un amortissement moyen « équivalent au plus haut dénominateur commun d'imposition que supportent tous les capitalistes intervenant sur le marché ». Sans infirmer la règle selon laquelle le capitaliste rejette la charge de l'impôt sur l'emprunteur moranien, on voit que des capitalistes, assujettis à un taux d'impôt peu élevé, bénéficient d'une marge, d'une rente, qui peut atténuer la rigueur de la double taxation.

5° Si le taux de l'intérêt est de 10 % en Moranie, et de 8 % dans le reste du monde, on voit que, même si l'impôt

moranien sur le revenu est de 10 %, un capitaliste non résident bénéficiera d'un revenu de 9 %, supérieur à celui qu'il obtiendrait ailleurs. Tant que la différence des taux de placements est suffisante pour attirer les capitaux, parce qu'elle dépasse le montant de l'impôt, la charge sera supportée par le capitaliste et ne sera pas rejetée sur la Moranie.

6° Enfin, la mobilité des capitaux et l'état de leur marché international peuvent infirmer parfois le principe du rejet de la charge du double impôt sur la Moranie.

Après avoir énoncé ces restrictions et montré qu'elles ne portaient que sur des points particuliers, les Experts terminent la première partie de leur rapport sur ces deux propositions qui la résument :

Dans la plupart des cas, l'établissement d'un impôt nouveau ou plus lourd est désavantageux pour le capitaliste non résident, dont les capitaux sont déjà investis ;

Sous la réserve de certaines limitations, l'établissement de cet impôt détourne les non-résidents de faire un nouveau placement, à moins que les conditions offertes par le pays emprunteur soient de nature à permettre de rejeter effectivement la charge de l'impôt sur le pays qui l'établit.

§ II. — *Recherche des principes de taxation*

La deuxième partie du Rapport des Experts, consacrée à la recherche des principes généraux qui régissent la compétence internationale en matière d'imposition, contient d'abord un rappel des différentes théories qui justifient la souveraineté fiscale des Etats.

La théorie de l'impôt-échange, telle que l'avaient énoncé le Contrat Social et les publicistes du XVIII^e siècle, pouvait

revêtir deux aspects différents : les impôts perçus devaient être en rapport avec les frais afférents aux charges assumées par l'Etat, ou bien encore ils devaient être en rapport avec les avantages particuliers conférés à l'individu. Cette théorie, même sous ces deux formes, ne pouvait résoudre les cas de double imposition : quand les biens d'un contribuable sont dans un pays et sa personne dans un autre, les deux Etats qui protègent l'un ses biens, l'autre son individu, peuvent tous deux prétendre à l'assujettir à leurs règles fiscales.

La théorie plus moderne de la « faculté » ou de la « capacité de paiement » qui fait dépendre l'imposition de la capacité contributive de l'individu est plus compréhensive que la précédente, mais ne résout pas encore le problème. Elle semble s'appliquer heureusement aux impôts réels et aussi, en dernière analyse, aux impôts personnels, car ces derniers sont finalement acquittés par les personnes et affectent la situation économique de l'individu.

La question de la personnalité amène à considérer l'idée d'allégeance politique, à laquelle se rattache l'allégeance fiscale, qui fait partie des obligations auxquelles, de par son statut civique, un citoyen est soumis. Toutefois, à l'époque actuelle, les migrations humaines et les mouvements de capitaux tendent à relâcher singulièrement les liens de cette allégeance. Faudrait-il baser le droit à l'imposition, au profit d'un Etat, sur la résidence temporaire qu'y effectue un étranger ? Evidemment non, car un critérium de ce genre pourrait aussi bien entraîner pour un voyageur une charge fiscale dans chaque endroit où il se rendrait qu'une exemption perpétuelle d'impôt.

Il vaudrait mieux tenir compte du domicile, ou de la résidence permanente d'un individu, pour l'imposer dans la

localité où il exerce une profession ou jouit de ses revenus. Mais adopter ce principe de taxation serait provoquer des injustices nombreuses : ce serait favoriser le lieu de la résidence au détriment du pays qui produit les revenus et exonérer les absentéistes dont les propriétés jouissent pourtant des institutions du pays où elles se trouvent.

A l'opposé de ce dernier principe se trouve celui de n'imposer la richesse qu'au lieu de sa situation. Ce principe serait admissible, sous les réserves suivantes :

Il est d'abord difficile, dans certains cas, de dire d'où vient un revenu : est-ce dans le pays où se trouve l'usine qui met en valeur un produit brut, ou bien dans le pays où s'exerce l'activité intellectuelle qui contrôle et dirige l'entreprise de production et l'entreprise de transformation ?

Ensuite ce critérium ne permet pas de saisir les revenus personnels : traitements, salaires, etc...

Il résulte de cette analyse que deux grands principes sont en conflit, le principe du domicile et le principe du lieu, ou de l'origine du revenu. Chacun d'eux peut être considéré comme rentrant dans le principe plus large de l'allégeance économique, de l'intérêt économique du contribuable.

Et, ajoutent les Experts, la solution idéale du problème des doubles impositions serait que la faculté totale de l'individu fût imposée, mais qu'elle ne fût imposée qu'une fois, et que les sommes dûes fussent partagées entre les diverses autorités fiscales, selon les intérêts que possède l'individu dans chacune des circonscriptions fiscales.

Le principe de l'allégeance économique étant posé, il faut déterminer le ou les lieux où se trouvent les véritables intérêts économiques de l'individu.

Avant de décider si une personne doit être imposée et

« de quelle manière le montant de ses impôts devra se répartir entre les diverses souverainetés qui les ont établis », il faut analyser les éléments de l'allégeance économique et cette opération vaudra pour la répartition fiscale idéale des impôts sur le revenu et des impôts sur la fortune.

Les Experts appliquent les mêmes règles à ces deux catégories d'impôts. En effet, dans le cas d'impôts sur les successions — moyen le plus répandu de frapper le capital —, le prélèvement fiscal, qui était destiné, à l'origine, à rémunérer l'Etat des avantages qu'il conférait à l'individu par le privilège de la succession, a vu son tarif s'accroître dans d'énormes proportions et n'a plus constitué la contre-partie d'un service rendu par la puissance publique. Les impôts successoraux peuvent revêtir trois aspects : ou bien frapper l'ensemble de la succession, ou bien la part successorale en ligne directe, ou bien en ligne collatérale.

Dans le premier cas, l'impôt peut être considéré comme un autre impôt sur le revenu, mais un impôt différé ; on appliquera la doctrine de l'allégeance économique, comme pour les impôts sur le revenu.

Dans les deuxième et troisième cas, les parts proviennent d'une masse de biens, dont le de cujus pouvait jouir et disposer au lieu de sa résidence et, tant que l'impôt sur les parts successorales sera calculé non en fonction de l'aisance de leurs bénéficiaires, mais de la richesse du testateur, on ne considèrera que la résidence et la situation de fortune de ce dernier, et là encore on appliquera le principe de l'allégeance économique.

Quels en sont les éléments ?

Soit un bien quelconque, sur lequel s'exerce l'activité d'un individu : les opérations dont ce bien pourra être l'objet

se ramènent en dernière analyse à trois : production du bien, possession du bien, faculté d'en disposer. D'une façon plus pratique, on peut envisager quatre éléments de l'allégerance économique : la production matérielle, l'acquisition définitive (dans le cas d'un produit brut qui doit être transformé), le principe des droits juridiques, la faculté de disposer des biens.

A ces quatre divisions correspondent, au point de vue fiscal, — à la production matérielle : le lieu d'origine, — à la production définitive (localisation) : le lieu de situation —, au principe des droits juridiques : la faculté de faire valoir ses droits, de revendiquer sa propriété, — à la faculté de disposer des biens : le lieu de la résidence ou du domicile.

Il convient de souligner l'importance des éléments un et quatre : le lieu d'origine des richesses et la résidence ou le domicile du consommateur, éléments qui déterminent, le plus souvent, la solution du problème des doubles impôts. Toutefois les deux autres facteurs ne sont pas à négliger : les Experts de la Société des Nations posent, à l'occasion de chacun des quatre éléments qu'ils ont discernés, les questions suivantes :

1° En quel lieu le gain est-il créé matériellement ou économiquement ?

2° En quel endroit nous trouvons-nous réellement en présence des résultats définitifs du processus constituant une production complète de richesse ?

3° En quel endroit est-il possible de faire valoir les droits au transfert de ces résultats ?

4° En quel endroit la richesse est-elle dépensée, consommée ou affectée à un autre usage ?

De l'importance relative de ces quatre facteurs dépend la solution de tout problème de doubles impositions. Lorsque

les réponses à ces quatre questions concordent, l'attribution de la compétence fiscale se fait aisément; lorsqu'elles divergent, il y a lieu à partage, ou à compromis, quelquefois, pourtant, à attribution à un seul pays si l'un des facteurs est prépondérant, et si deux ou trois des autres l'aident à l'emporter.

Pour chaque richesse imposable, il faudra donc poser ces quatre questions et pour répondre pertinemment à chacune, il convient au préalable d'opérer une classification des biens.

Cette classification est d'autant plus utile que le concept de revenu est très complexe et varie avec les pays, selon les stades de progrès économique auxquels ils sont parvenus.

Ainsi c'est dans les pays neufs et les régions agricoles que se placent le premier stade de la production et une part infime de la consommation. Tout le processus constitué par les opérations de transport, de transformation, la majeure partie de la consommation s'effectuent dans d'autres lieux.

La richesse, en tant que capital, peut être divisée en biens immeubles et meubles qui se subdivisent en biens corporels et incorporels.

Les biens immobiliers comprennent :

- 1° Les terrains et les maisons;
- 2° Les entreprises industrielles, telles que les exploitations minières, les usines ou les établissements commerciaux ayant leur siège dans une localité définie.

L'importance de la « localisation », du caractère immobilier de la richesse, va en décroissant, depuis le terrain ou la mine jusqu'à l'établissement commercial où la personnalité de son chef joue un rôle très important. Mais, pour ces trois catégories de richesses, le facteur « origine » est primordial; l'emplacement renforce le premier facteur. La situation juri-

dique, dont le principal élément est la protection de la propriété, est au lieu de la situation matérielle. Le facteur « domicile », d'après lequel le propriétaire de la richesse ne serait imposable qu'au lieu où il réside, milite en faveur de la règle qui est proposée. En théorie pure, ce propriétaire a des obligations vis-à-vis de la société dans laquelle il demeure, mais les Experts n'accordent à ces obligations qu'un poids négligeable en matière d'impôt sur le revenu.

Quant aux biens meubles, les biens corporels peuvent être répartis entre deux catégories : ceux à emplacement fixe et ceux sans emplacement fixe.

Les premiers comprennent les biens dépendant en premier lieu du terrain même et les biens dépendant plutôt du terrain que de la personnalité du propriétaire : les uns sont des immeubles par destination (machines, cheptel, outillage agricole), le lieu d'origine du revenu l'emporte. Pour les autres, argent, bijoux, meubles, il faut considérer le lieu du domicile de leur propriétaire. En effet, disent les Experts, ces biens se trouvent le plus souvent près de la personne de leur détenteur et, en tous cas, ils ne constituent pour lui une jouissance — une sorte de revenu — que quand il en est entouré. C'est donc sa personnalité qui dicte la règle qu'il faut appliquer : celle du domicile. Une réserve est faite : on doit donner à l'emplacement physique réel des meubles, des collections la préférence sur le situs théorique — le domicile — en cas de pluralité de foyers pour le même individu.

Les biens corporels auxquels on ne peut donner un emplacement fixe sont les navires, et particulièrement les navires à service irrégulier. C'est le pays où le navire est enregistré qui aura la compétence fiscale : ici nous voyons subsister l'allégeance politique : le navire bat pavillon du pays où il est

enregistré, car il en a la nationalité. L'allégeance économique reste au premier plan et confirme cette règle d'imposition qui vaut non seulement pour l'impôt sur le revenu mais pour les droits de succession. Dans le cas de navigation fluviale, toutefois, la règle de l'origine reprend quelque importance.

Mais ce sont les biens meubles incorporels, constituant la majeure partie de la richesse moderne, qui sont particulièrement étudiés par les Experts, sous les rubriques suivantes : créances hypothécaires, actions, obligations, fonds d'Etat, crédits commerciaux.

Les hypothèques foncières fournissent à ceux qui les constituent des ressources qui peuvent aussi bien servir à améliorer leur domaine qu'à leur permettre de satisfaire leurs besoins personnels. Mais comme rien ne permet de discerner si le produit de l'emprunt sert à un de ces emplois plutôt qu'à l'autre, il vaut mieux admettre que l'objet de l'hypothèque est d'améliorer le domaine. A ce titre la créance hypothécaire se confond avec la propriété, surtout pour les impôts de succession et sur la fortune.

Mais, pour les impôts sur le revenu, il semble qu'il faille accorder une importance prépondérante non plus à l'origine, mais au domicile de l'emprunteur.

L'intérêt de l'hypothèque, justiciable de l'impôt sur le revenu, fait partie du revenu de l'emprunteur qui en jouit et le dépense à son domicile.

Quant aux actions et obligations des sociétés privées, tout en accordant quelque poids à l'influence du milieu social où s'exerce l'activité de l'entreprise, les Experts soulignent l'importance primordiale de la personnalité de l'actionnaire et donnent au pays du domicile la compétence fiscale.

En effet, les actionnaires par leur initiative et leur mise

de fonds, jouent un rôle important dans la société. D'autre part, le pays d'origine des bénéfices ne peut atteindre l'actionnaire étranger dans son revenu global ; en second lieu, si le pays du domicile ne jouit pas de la compétence fiscale, le pays d'origine peut craindre que ses nationaux placent leurs avoirs dans le pays qui ne lève pas d'impôts et lui fassent subir les conséquences désastreuses d'une exportation massive de capitaux.

La même règle est appliquée aux fonds d'Etat d'autant plus que l'exonération d'impôts sur les rentes publiques au profit des porteurs étrangers confirme la justesse de cette règle.

Quant aux crédits commerciaux, ils sont également imposables d'après le principe du domicile. Evidemment, le revenu doit ici son origine autant à l'activité du créancier qu'à celle du débiteur, mais la règle du domicile l'emporte sur celle de l'origine, car c'est au domicile que les paiements sont effectués.

Enfin, les salaires et bénéfices dérivant de l'exercice d'une profession, tirant leur origine de l'activité d'un individu, doivent être imposés à son domicile. Dans le cas où un ingénieur, par exemple, a des bureaux dans plusieurs pays, son entreprise peut alors être assimilée à une affaire commerciale.

La conclusion de cette deuxième partie est donc que le principe de l'origine du revenu, ou de l'emplacement de la richesse joue pour les richesses matérielles, à l'exception des espèces, bijoux et meubles, c'est-à-dire pour les propriétés foncières, mines, établissements commerciaux, matériel agricole, cheptel, outillage d'usine.

Ce principe joue également pour les navires, sauf ceux qui sont affectés à un service fluvial.

Le principe du domicile doit être pris en considération pour les biens incorporels, actions, valeurs mobilières de toutes sortes, crédits commerciaux, bénéfices professionnels. Les hypothèques seraient imposées au lieu du domicile pour l'impôt sur le revenu et au lieu de la situation de l'immeuble pour les impôts sur la fortune.

Après avoir réparti ainsi en théorie les sources de richesses en deux catégories, les Experts disent que leur classification est surtout faite pour permettre à des négociateurs de traités d'adopter des solutions approximativement équitables. On pourrait attribuer au pays d'origine les revenus de la première catégorie, au pays du domicile ceux de la seconde, et les pertes et les gains de chaque pays arriveraient à se compenser.

§ III. — *Application des principes*

Dans leur troisième partie, les Experts traitent de l'application des règles qu'ils ont posées. Les conséquences que l'on doit tirer, au point de vue de la double imposition, de la notion d'allégeance économique et des principes de taxation qui viennent d'être analysés peuvent être concrétisées en quatre solutions.

Avant de les formuler, il faut remarquer que, d'une façon très générale, le problème se pose de la manière suivante : si les Gouvernements veulent alléger les charges résultant de la double imposition, ils doivent renoncer à certaines de leurs prétentions fiscales.

Quels sont les Gouvernements qui renonceront, et dans

quelle mesure le feront-ils ? Avant de chercher ce qui devrait être, les Experts rappellent que, en pratique, les Etats accordent à l' « origine » une importance prépondérante ; mais, depuis quelques années, lorsqu'ils voient que leur intérêt est de tenir compte du « domicile », ils abandonnent le premier critérium, notamment dans le cas de placements nouveaux, lorsqu'ils veulent attirer les capitalistes étrangers qu'ils exonèrent alors de tout impôt sur les rentes publiques.

Cette attitude nouvelle semble devoir favoriser l'adoption des méthodes préconisées par les Experts, méthodes qui ne procèdent pas d'une seule idée mais tiennent tantôt compte du domicile, et tantôt de l'origine.

La première méthode, dite du dégrèvement total des revenus provenant de l'étranger, conduirait les Etats qui en seraient partisans à déduire du montant de l'impôt dû par leurs résidents tout impôt acquitté par eux sur le chiffre de leurs revenus à l'étranger. Il en résulterait que les pays créanciers prendraient à leur charge tout accroissement d'impôt survenu dans les pays débiteurs et subordonneraient dans une certaine mesure le rendement de leurs ressources budgétaires aux variations des tarifs fiscaux étrangers.

La deuxième méthode est à l'inverse de la première, c'est la méthode d'exemption du revenu allant à l'étranger. Elle a pour conséquences d'attirer dans les pays qui l'emploient les disponibilités des capitalistes étrangers.

La troisième méthode, dite de la subdivision des impôts, combine les deux précédentes. Par exemple, un Moranien ayant des capitaux placés en Angleterre, et se trouvant imposé pour ces capitaux au tarif de 5 shillings par livre, pourrait se faire rembourser $\frac{2}{6}$ d. par le Gouvernement britannique. Dans son pays, il ne paierait que la moitié du taux

normal de l'impôt. Cette méthode n'est pas très recommandable pour les émissions d'emprunts d'Etat et elle prête aux mêmes critiques que la première, dans une mesure moindre toutefois.

La quatrième méthode est dite « de classement et de répartition des ressources ». Dans une convention, deux Etats s'attribueraient, l'un, les biens frappés au lieu d'origine de la richesse, l'autre, ceux qui sont imposables au domicile du contribuable. Il faudrait accorder à ce dernier pays la faculté d'imposer toutes les ressources de revenus, sauf certaines exemptions prévues à l'avance, pour pouvoir déterminer plus facilement dans quelle mesure des exemptions pourraient être accordées. Le capitaliste effectuant des placements pourrait, dans ses déclarations, déduire du montant total de son revenu certains impôts frappant tous ses biens immobiliers.

Dans la précédente partie de leur étude, les Experts étudiaient les biens par rapport aux principes de l' « origine » et de la « résidence ». Ils vont maintenant examiner les impôts du point de vue des quatre méthodes qu'ils préconisent, sans en recommander l'adoption absolue et sans nuances d'une d'entre elles, mais au contraire, en marquant leur faveur pour les traités qui les combineraient.

Comment appliquer ces quatre principes aux impôts sur la fortune et particulièrement aux droits de succession ? Il faut se prononcer entre le principe de l'origine et celui du domicile. En appliquant les conclusions auxquelles l'étude de l'allégeance économique a abouti, on arrive à une répartition, une classification conforme à la quatrième méthode. Au pays de la situation des biens revient le droit d'imposer les biens immobiliers, immeubles par destination et créances hy-

pothécaires. Au pays du domicile du de cujus, les meubles corporels et les meubles incorporels.

Dans le cas d'un impôt progressif, le pays du domicile appliquerait à l'actif successoral tout entier son impôt, au tarif ordinaire. Puis il déduirait de la somme ainsi obtenue le montant de l'impôt perçu, d'après les principes énoncés plus haut, sur la partie de la fortune se trouvant dans le pays d'origine, à la condition que le montant ainsi déduit ne dépasse pas celui de la somme qui aurait été perçue sur cette partie de la fortune, si celle-ci s'était trouvée dans le pays de résidence.

Quant aux impôts sur le revenu, il semble que la deuxième méthode leur convienne mieux, sauf peut-être pour les impôts cédulaires sur le revenu en Italie et en France, qui ont un caractère d'impôts réels si net qu'ils relèvent plutôt des méthodes de subdivision des impôts, et de répartition et de classement des sources. Au contraire l'impôt complémentaire sur le revenu, dans ces deux derniers pays, ainsi que les impôts cédulaires aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne et en Allemagne sont justiciables d'autres méthodes.

Les Experts voudraient leur appliquer la solution n° 4 (classement et répartition des sources) mais le concept économique du revenu n'est pas simple : la part exacte du gain à attribuer à différents pays ne peut jamais, en fin de compte, être déterminée lorsqu'on se trouve en présence d'opérations aussi complexes que la création d'un objet, son transport dans l'endroit où il est transformé, puis dans le pays où il est vendu, alors que l'ensemble de ces opérations est dirigé d'un autre pays. Faut-il alors recourir à la méthode n° 3, la subdivision des impôts ? Elle est employée par le Gouvernement Impérial britannique, à cause de l'identité de lan-

gue, de la communauté juridique, de la même conception du revenu, qui prévalent au sein du Commonwealth. Mais comment fixer la proportion dans laquelle des Etats, moins rapprochés entre eux que ceux du Commonwealth, se partageront les impôts d'un même individu ? Souvent ce dernier ne sera pas en mesure de fournir les renseignements nécessaires pour éclairer les autorités fiscales, particulièrement dans le cas de sociétés étendant leur activité sur plusieurs pays.

Aussi, faute de pouvoir appliquer les méthodes 3 et 4 à cause des difficultés pratiques que l'on rencontrerait, les Experts se prononcent en faveur de la méthode 2 — l'exonération des revenus destinés à l'étranger —, qui permettrait d'éviter de grosses difficultés et offrirait en même temps d'appréciables garanties d'équité.

En outre, cette dernière solution repose sur une base solide au point de vue économique. Il a été montré plus haut qu'en matière de placement un pays emprunteur n'obtient d'argent qu'en exonérant les capitalistes étrangers, ou en élevant le taux de l'intérêt d'une façon telle que cette hausse indemnise les créanciers de la perte éventuelle que la double imposition leur infligerait. En second lieu, la méthode n° 2 est à l'heure actuelle en vigueur dans un certain nombre de pays.

Tout en marquant leur faveur pour cette solution, les Experts reconnaissent que dans certains cas, dans les rapports des pays neufs, surtout débiteurs, avec les pays de vieille civilisation, surtout créanciers, l'emploi de la méthode n° 2 serait plus avantageux pour ceux-ci que pour ceux-là. Aussi recommandent-ils de combiner les méthodes 2 et 4 ; par voie de convention, une sorte de ristourne, opérée de tré-

sorerie à trésorerie rétablirait l'équilibre en reversant au pays débiteur une part des impôts acquittés par ses créanciers étrangers à leur fisc national.

Puis, au fur et à mesure que les pays neufs accèderont à la vieille civilisation économique, les distinctions s'effaceront, qui permettaient de répartir les Etats en deux catégories, selon l'existence ou la non existence de créances à l'extérieur. L'évolution ascendante des pays neufs, parallèle à l'appauvrissement de certains vieux pays créanciers, fait espérer qu'une sorte d'égalité s'établira entre les nations et assurera la généralisation de la méthode n° 2, la plus pratique de toutes.

SECTION II

Rapport du premier Comité d'Experts techniques

Le Comité financier de la Société des Nations voulut ensuite connaître l'avis des représentants de certains Gouvernements, « afin de dégager les possibilités d'entente pour une action commune à entreprendre contre la double imposition et l'évasion fiscale » et d'élaborer des projets de conventions à ce double point de vue. La Belgique, la France, la Grande-Bretagne, l'Italie, les Pays-Bas, la Suisse, la Tchéco-Slovaquie, désignèrent chacun un représentant et formèrent ainsi une commission de hauts fonctionnaires, envisageant le problème sous l'angle de la pratique.

Ces « Experts techniques » adressèrent au Comité financier de la Société des Nations de nombreux memoranda, donnant un résumé de leur législation fiscale et des efforts accomplis dans leur propre pays pour lutter contre la double imposition et l'évasion fiscale. Puis ils rédigèrent un rapport, y

envisageant les possibilités d'application du Rapport des Savants. Tenant compte de l'opinion publique dans leurs pays respectifs, utilisant l'expérience acquise dans les fonctions officielles qu'ils avaient exercées, ils ont donné chacun un avis personnel, qui ne liait pas l'Etat qui les avait désignés.

§ I. — *Le Rapport. Les idées générales*

Le rapport déposé en 1925 par les Experts techniques rappelle d'abord les tentatives d'ordre théorique ou pratique effectuées pour résoudre le problème, puis expose ensuite les idées générales qui ont présidé à l'élaboration des résolutions des Experts.

Ces derniers constatent en premier lieu la diversité des opinions émises et des solutions adoptées en matière de doubles impositions. Toutefois, ils reconnaissent que, dans la plupart des traités signés après la guerre, domine l'idée d'établir des règles différentes selon les catégories d'impôts. Aux impôts réels, d'une part, qui frappent les revenus des biens immobiliers, des capitaux mobiliers et les revenus professionnels, s'applique la règle d'imposition à l'origine; d'autre part, les impôts personnels, comprenant l'impôt global sur le revenu et les prélèvements sur la fortune, notamment les droits de succession, sont perçus dans le pays du domicile du contribuable.

La répartition des revenus entre les pays, d'après leur source, s'opère sur une large échelle pour les impôts réels et dans une moindre mesure pour les impôts personnels, car les taux de ces derniers sont presque toujours progressifs et les différences de taux, d'un pays à l'autre, rendent malaisée la répartition.

En second lieu, les législations fiscales des pays modernes contiennent des principes très divers d'imposition, mais donnent la primauté à celui de la taxation à l'origine.

Pourtant un phénomène inverse apparaît, c'est le développement de la conception de l'impôt personnel, fondée sur la notion de domicile. En cas de double imposition, en matière d'impôt personnel, c'est la méthode n° 2 des Experts qui doit prévaloir, c'est-à-dire l'exemption des contribuables non résidents.

Aussi paraît-il encore impossible de donner une solution unique au problème. Les quatre Savants l'avaient pressenti, et les Experts techniques le confirment : la diversité des impôts est trop grande, les principes de droit public sont encore trop différents pour que l'on puisse préconiser une seule méthode. Ils distinguent donc les impôts réels et cédulaires, et les impôts sur le revenu global ou sur les successions, auxquels ils appliquent les règles énoncées plus haut. Cette distinction, ils tiennent à le dire, a été adoptée dans un esprit purement pratique ; en effet, les impôts britanniques sont fondés sur la notion de l'impôt personnel et le terme « impôt réel » n'a pas d'équivalent en anglais. A ce propos, l'expert britannique, Sir Percy Thompson, déclarait : « La classification en impôts réels et impôts personnels deviendrait positivement dangereuse si l'on cherchait, d'après la pure différence de nomenclature, à tirer des conclusions quant aux effets économiques différents de ces impôts ».

En effet, les « Schedules » de l'income-tax sont des catégories, des divisions, d'importance purement formelle, dans lesquelles les revenus sont classés pour les commodités de l'assiette. Les impôts « cédulaires », dans la terminologie fiscale belge, française ou italienne, sont des impôts réels,

et la qualification qu'ils portent leur confère un caractère essentiel, distinct de l'impôt global sur le revenu.

§ II. — *Les impôts réels*

Ayant défini les termes qu'ils comptaient employer, les Experts posent, en tête de leurs résolutions relatives aux impôts réels, que « seul l'Etat du lieu où se trouve la source du revenu a le droit d'établir des impôts réels ». Dans le cas où une entreprise étend son activité sur plusieurs pays, les revenus seront partagés entre les Etats, selon des règles variables et qui tiendront le mieux compte des rapports économiques entre les Etats et du caractère de l'entreprise. En matière d'impôts sur le revenu des capitaux mobiliers, les Experts reconnaissent la difficulté de poser un principe sans nuances. La nécessité d'assurer une libre circulation aux capitaux, les besoins plus ou moins pressants qu'un Etat peut avoir du concours pécuniaire des capitalistes étrangers, l'obligation d'assurer l'équilibre des budgets déterminent dans chaque pays l'emploi de mesures fiscales différentes.

Aussi les résolutions A à H des Experts techniques, s'inspirant de ces considérations générales, contiennent-elles des règles assez souples.

Les résolutions A et B stipulent que les impôts sur les immeubles (biens-fonds et bâtiments) et sur le revenu des exploitations agricoles sont perçus par l'Etat où les biens sont situés. La résolution C contient des dispositions analogues pour les entreprises localisées dans un pays. Elle prévoit le partage pour les entreprises internationales, dans lesquelles les compagnies de transports, d'assurances et les banques sont particulièrement visées.

Pour les entreprises de navigation, les compagnies de chemins de fer, les câbles, les compagnies aériennes et les centrales électriques, le principe du partage est applicable proportionnellement aux profits ayant leur source dans tel ou tel pays, à condition qu'il y ait dans ce pays une véritable organisation (bureau, agence) où s'exerce une activité réelle et non pas, pour les compagnies de navigation, de simples escales.

Quant à ces dernières entreprises, les difficultés de ventilation de leurs bénéfices, le rôle prépondérant joué par le centre de direction de l'affaire font attribuer la compétence fiscale au pays où les compagnies de navigation ont leur centre effectif.

Pour les Compagnies d'assurances, le principe de partage s'applique aux bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un agent d'assurances représentant en un même lieu plusieurs compagnies.

Le principe de partage s'applique également aux bénéfices réalisés par les Banques, en excluant toutefois les opérations réalisées par une banque d'un pays déterminé dans un autre pays, quand ces opérations se bornent à l'escompte ou aux remises d'argent.

La résolution D stipule que les créances hypothécaires sont imposées au lieu de situation des immeubles, la résolution E, que les tantièmes des administrateurs sont taxés là où se trouve le domicile fiscal de la Société.

En F, les Experts prévoient que l'impôt sur les revenus du travail doit être perçu là où la profession est exercée, sauf aux Etats à conclure entre eux des conventions spéciales, pour le cas d'ouvriers travaillant à la frontière ou de personnes exerçant une profession ambulante.

La résolution G traite des valeurs mobilières. Les intérêts des fonds publics, des obligations des Sociétés, les dividendes des actions, les intérêts des dépôts et des comptes courants sont imposés dans l'Etat du domicile du débiteur, mais les Experts recommandent que des conventions prévoient, moyennant affidavit, soit la restitution ou l'exemption de l'impôt afférent à des titres, dépôts ou comptes courants appartenant à des personnes domiciliées à l'étranger, soit la taxation exclusive ou partielle par l'Etat du domicile des créanciers.

Enfin la résolution H prévoit que les intérêts des rentes viagères et des pensions seront frappés dans l'Etat du domicile des créanciers.

Cette exemption, tout à fait logique, au principe posé plus haut amène à considérer les impôts personnels.

§ III. — *Les impôts personnels*

Les Experts comprennent sous cette dénomination les droits de succession et les impôts permanents sur la fortune globale. La première résolution relative à ce groupe d'impôts porte que l'Etat du domicile peut seul percevoir l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire l'impôt éventuellement progressif, établi sur l'ensemble du revenu d'un contribuable, quelle que soit la source de ce revenu.

Lorsqu'un Etat autre que celui du domicile juge nécessaire d'établir un impôt sur le revenu, applicable à des revenus d'immeubles ou d'exploitations agricoles, industrielles ou commerciales, provenant de sources situées à l'intérieur de son territoire, des conventions bilatérales devraient être conclues pour éviter de ce chef toute double taxation.

Ces conventions seraient conclues en tenant compte de la nature des rapports économiques qui lient les nations. Toutefois les Experts indiquent deux méthodes susceptibles d'être employées dans des conventions de ce genre :

1° On déduirait de l'impôt général sur le revenu dans le pays du domicile :

a) Soit l'impôt qui y serait perçu s'il était appliqué aux revenus faisant l'objet de la dérogation ;

b) Soit l'impôt effectivement payé à l'étranger pour ces revenus.

Pour que l'Etat du domicile puisse toujours percevoir un certain impôt sur le contribuable qui bénéficie de ses lois et de ses institutions, il est prévu qu'en toute hypothèse les déductions ne pourront excéder un taux maximum.

2° On n'imposerait dans le pays de l'origine du revenu qu'une partie de ce revenu, l'autre partie étant imposée dans le pays du domicile du contribuable, mais au taux afférent à l'ensemble de son revenu.

Les règles applicables à l'impôt général sur le revenu le seraient également, *mutatis mutandis*, aux impôts permanents sur l'ensemble de la fortune et les droits de succession.

§ IV. — *Le domicile fiscal*

En dernier lieu, les Experts ont étudié la notion de domicile fiscal. En effet, les règles les plus parfaites risquent d'être vaines si le sens des mots qui les forment n'est pas strictement défini. Or la notion de domicile est loin d'évoquer partout le même concept et si l'on ne la précisait pas, on abou-

tirait à des conflits de lois, à des problèmes de qualifications qui retarderaient l'issue de la lutte contre la double imposition.

Aussi, à la requête du Comité financier de la Société des Nations, la section juridique du Secrétariat de la Ligue fut-elle chargée d'étudier les divergences de législation et de doctrine portant sur les notions de domicile et de résidence.

Il paraît difficile d'arriver prochainement à une communauté de vues sur ces deux points. D'autre part, si l'on se contentait de se référer dans chaque traité aux définitions qu'en donne le droit des Etats contractants, cette règle ne suffirait pas dans le cas où les conventions reposeraient sur le principe de l'unité du domicile. Pour éviter la pluralité des domiciles, il y a lieu de distinguer entre deux éventualités, suivant que les domiciles sont répartis sur le territoire de plusieurs nations ou sont situés sur le sol d'un même Etat.

Dans ce dernier cas, comment déterminer celui des domiciles qui devra être retenu pour l'application du Traité ? On peut distinguer deux catégories de critères :

1° Les parties contractantes conviendraient d'un critère unique, d'après lequel serait déterminé le domicile utile; le principal établissement serait ce critère. C'est dans ce sens que dispose la Convention du 5 mai 1922 entre la France et la Sarre.

« Pour toute imposition pour laquelle le domicile ou la résidence habituelle du contribuable détermine l'exigibilité de l'impôt, les deux gouvernements s'engagent à admettre, dans les relations fiscales entre la France et la Sarre, que chaque contribuable a une résidence habituelle ou un domicile unique.

Pour la détermination de ce domicile ou de cette résidence habituelle, les deux gouvernements adoptent la notion de principal établissement ».

2° Au lieu de prévoir un critère commun applicable à chacun des Etats contractants, il serait possible de laisser à chaque Etat partie au traité la faculté d'indiquer le critère d'après lequel serait déterminé le domicile utile, en cas de pluralité de domiciles sur son territoire.

Dans l'éventualité de différents domiciles d'un contribuable situés sur des territoires distincts, le meilleur critère est celui qui est tiré de la nationalité du contribuable. C'est dans ce sens que s'est prononcé, entre autres, le traité conclu par l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie : « Les personnes qui auraient un domicile dans chacun des deux Etats ne sont soumises aux impôts directs que dans celui des deux Etats dont ils sont ressortissants ».

Si un contribuable possède plusieurs domiciles dont deux se trouvant sur le territoire d'un même Etat, on procèdera en deux temps. Le critère de la nationalité servira à déterminer l'Etat qui aura le droit de lever l'impôt; cette opération effectuée, on procèdera comme il est indiqué plus haut.

Tenant compte de ces données, les Experts ont posé deux règles relatives au domicile fiscal : ils distinguent entre l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les successions, pour pouvoir mieux définir le domicile fiscal.

En effet, les impôts annuels visent l'activité du contribuable et leur rendement dépend des changements matériels survenus dans la situation des individus. Les droits de succession, au contraire, ne sont perçus qu'une seule fois, et essaient de saisir l'ensemble des facultés contributives d'une personne, au moment de la dévolution de ses biens à ses

héritiers. Dans le premier cas, il faut tenir compte de la pluralité de résidences possible; dans le second, de la nationalité du de cujus.

Aussi, pour l'impôt général sur le revenu, l'Etat du domicile sera celui où le contribuable a sa résidence normale, entendue dans le sens d'un foyer permanent d'habitation. Lorsqu'un contribuable a des résidences, ou fait des séjours non occasionnels dans différents Etats, chacun de ceux-ci peut percevoir l'impôt général; mais afin d'éviter la double imposition, il faut que ces Etats adoptent un critère spécial pour l'assujettissement à l'impôt, ou conviennent d'une répartition proportionnelle de l'imposition. Les Etats restent toujours libres de taxer les personnes de leur nationalité pour la partie du revenu global ou du capital qui n'est pas frappée selon les règles ci-dessus.

Quant aux droits de succession, sera considéré comme Etat du domicile celui dans lequel le de cujus avait élu sa résidence et manifesté son intention de l'y maintenir.

Dans le cas où des Etats ne pourraient admettre cette définition, ils conserveraient leur législation interne et, s'il en résultait une double imposition, ils pourraient, pour l'éviter, convenir de baser l'impôt soit sur la nationalité, soit sur le principal établissement ou accepter un mode de dégrèvement.

Enfin, le domicile fiscal des sociétés et de toutes les personnes morales serait situé dans l'Etat où se trouve le siège social, ou, si celui-ci n'est pas le centre effectif de l'entreprise dans l'Etat où se trouve ce centre effectif.

§ V. — *L'évasion fiscale*

Les Experts terminent par le problème de l'évasion fiscale, que les quatre économistes n'avaient pas traité. Il était réservé aux hauts fonctionnaires que sont les Experts techniques de se prononcer d'une façon théorique et pratique sur cette question, corollaire de celle de la double imposition.

Ils ont voulu d'abord réfuter les objections faites en théorie contre l'établissement d'un contrôle fiscal international.

La première objection est tirée de l'inviolabilité du secret des banques. Interprétant une opinion très répandue, la Conférence de Gênes, en 1922, demandait à la Société des Nations d'étudier les mesures à prendre en vue d'une coopération internationale, destinée à prévenir l'évasion fiscale, et formulait en même temps une réserve : « Toute proposition tendant à entraver la liberté du marché des changes, ou à violer le secret des relations entre les banquiers et leurs clients doit être condamnée ».

Les Experts reconnaissent que, dans de nombreux pays, l'opinion publique n'est pas encore prête à admettre que des fonctionnaires publics aient connaissance par des tiers de la fortune mobilière d'un contribuable et surtout que ces renseignements soient fournis à un autre Etat. Mais nos auteurs ajoutent que ces échanges de renseignements auraient lieu entre fonctionnaires assujettis à un secret professionnel rigoureux. En entourant de précautions minutieuses la transmission des informations, il n'y aura pas plus d'indiscrétions commises que dans les pays où la collaboration du fisc et des tiers est devenue une modalité courante de l'assiette des impôts.

En second lieu, personne ne pense à violer des secrets

privés. Il ne s'agit pas ici des relations entre les banquiers et leurs clients dans un sens strictement bancaire, par exemple dans la mesure où ces derniers présentent des coupons à un guichet, ou font remplir un bordereau de leurs titres.

Une autre objection à l'assistance administrative est tirée de la susceptibilité nationale dans certains pays. Soit un Etat, l'Angleterre entre autres, où le contrôle de l'impôt fonctionne à merveille, grâce au système de la retenue à la source, aux communications de renseignements au fisc, grâce surtout au patriotisme des habitants et à leur courage fiscal. S'ils savent que les mesures de contrôle international vont profiter à d'autres Etats ou leur permettre de s'ingérer dans le fonctionnement de leur organisation fiscale, les contribuables et les tiers participant aux opérations d'assiette ou de recouvrement des impôts ralentiront certainement leur zèle et provoqueront une diminution des ressources budgétaires.

C'est pour répondre à cette objection que les Experts ont introduit dans leurs résolutions une réserve que l'on va trouver parmi les trois idées générales qui ont dominé la rédaction de leurs résolutions sur l'évasion fiscale.

La première idée est que ce dernier problème ne peut être résolu que si les arrangements internationaux englobent beaucoup d'Etats et sont conclus simultanément; s'il en était autrement les Etats signataires souffriraient de la fraude qui bénéficierait des lacunes qui lui seraient ouvertes dans l'espace ou dans le temps.

La deuxième idée est qu'il faut tenir compte avant tout des modalités pratiques et, dans cette vue, n'employer que des moyens compatibles avec le bon fonctionnement de l'organisation fiscale des pays contractants et ménager l'opinion

publique, en réduisant au minimum l'intrusion du fisc étranger.

La troisième idée est qu'il faut distinguer entre l'évasion fiscale pratiquée dans l'assiette des impôts et celle que l'on rencontre lors du recouvrement des impôts.

Deux résolutions correspondent à cette distinction.

En ce qui concerne l'assiette, le moyen le plus efficace pour éviter l'évasion fiscale réside dans l'échange de renseignements entre les administrations financières.

Dans le mandat donné par le Comité financier aux quatre économistes figurait cette question : « Dans quelle mesure les conventions sur la superposition de l'impôt doivent-elles établir un contrôle fiscal international pour éviter les réclamations frauduleuses de dégrèvement ? » L'examen de la question de l'évasion fiscale montre la nécessité d'un pareil contrôle.

D'abord, il y a un assez grand nombre d'individus sans résidence fixe qui échappent perpétuellement à l'impôt. Ensuite, il y a le cas général et très important des valeurs mobilières : l'application de la solution n° 2, avec les tempéraments de l'affidavit, solution mitigée que préconisent les quatre Savants, suppose l'existence de rapports étroits entre les trésoreries des pays qui adoptent cette solution. En effet, soit un contribuable domicilié en Moranie, et possédant des valeurs imériennes payables en Imérie ; pour obtenir l'exemption de l'impôt cédulaire imérien il doit produire un affidavit indiquant sa nationalité et son domicile. Le Trésor imérien reçoit l'affidavit, mais s'il ne le renvoie pas en Moranie annoté du montant des coupons qui ont été exonérés de l'impôt, le fisc moranien ignorera que son ressortissant a touché les revenus et ne l'imposera pas de ce chef. Dans une autre

hypothèse on peut imaginer un contribuable domicilié en Moranie qui ne réclame pas d'affidavit et paie sans protester l'impôt imérien. Il fait le sacrifice de payer l'impôt cédulaire, mais parvient ainsi à se soustraire au paiement de l'impôt général sur le revenu en Moranie.

Aussi l'échange de renseignements fiscaux entre les administrations financières serait-il fécond en résultats heureux autant pour supprimer la double imposition que pour lutter contre l'évasion fiscale. C'est dans cette vue que les Experts recommandent aux administrations fiscales de s'engager, sous condition de réciprocité, à fournir aux divers Etats, pour les personnes ou les Sociétés domiciliées dans ces Etats, les renseignements nécessaires à l'assiette des impôts, ce qui exige la connaissance de la valeur en capital et en revenu :

1° Des immeubles; 2° des créances hypothécaires; 3° des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles; 4° des valeurs mobilières, dépôts et comptes courants, le capital et le revenu étant déterminés au moyen d'affidavit, ou de documents constatant l'existence des capitaux ou le paiement des revenus; 5° des revenus du travail, y compris les tantièmes des administrateurs.

Toutefois les Experts admettent qu'actuellement cet échange soit limité aux renseignements en la possession des Etats, ou que ces Etats sont à même de se procurer dans le cadre de leurs pratiques fiscales actuelles. Par contre, les auteurs du rapport exigent que « le plus grand nombre possible, sinon l'unanimité des Etats, concluent une entente contre l'évasion fiscale pour parer au préjudice que subiraient les Etats signataires si l'entente ne comprenait qu'une minorité ».

En ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, il est recommandé aux Etats de permettre à leurs autorités judi-

ciaires ou administratives d'intervenir pour le compte d'autres Etats, en vue d'arriver au recouvrement des créances fiscales au sujet desquelles on peut invoquer la force de chose jugée. Les conventions qui seraient alors conclues devraient ménager la pleine indépendance des Etats.

Chaque Etat recouvrera sur son territoire, selon les règles de sa propre législation, les impôts dûs dans un autre Etat, même par des non-ressortissants de ce dernier. L'Etat requis ne pourra être tenu d'appliquer un moyen d'exécution qui n'est pas prévu par la législation de l'Etat requérant.

Les impôts à recouvrer ne seront pas considérés dans l'Etat requis comme des créances privilégiées.

Les poursuites et les mesures d'exécution se feront sans exequatur, sur production de documents constatant qu'on peut invoquer au sujet de la créance la force de chose jugée. Si la créance fiscale est encore susceptible d'un recours, des mesures conservatoires pourront être prises, sur production d'un titre exécutoire.

§ VI. — *Dispositions diverses*

A la fin de leur rapport les Experts techniques suggéraient au Comité financier de la Société des Nations de réunir une autre Conférence de techniciens qui comprendrait des délégués de pays, dont l'importance économique et financière, ou la législation plus originale et caractéristique, ne saurait être négligée dans l'examen d'un problème aussi vaste que celui de la double imposition.

D'autre part, le mandat de ces experts devrait être élargi : il prendrait pour base les résolutions qui viennent

d'être analysées, mais aurait pour mission de voir s'il est possible d'établir des avant-projets de conventions. En second lieu, il faudrait examiner ce qui se passerait lorsqu'il faudra résoudre les difficultés d'application ou d'interprétation d'un traité contre la double imposition ou l'évasion fiscale.

Plusieurs conventions prévoient un recours à l'arbitrage, rendu par un organisme technique, avant que le différend soit porté devant la Cour permanente de Justice internationale. Parmi ces conventions, citons la Convention sur les formalités douanières, la Convention sur la liberté des communications et du transit, le Statut sur le régime international des voies ferrées.

Une des questions qui se poserait au futur Comité d'Experts serait celle de la création éventuelle d'un organisme international financier. Selon les Experts, il exercerait la conciliation, ou l'arbitrage volontaire ou consultatif entre les Etats sur les points des Conventions conclues entre eux. Il n'aurait aucun pouvoir judiciaire et ne constituerait pas un tribunal d'appel pour les cas particuliers. En outre, cet organisme pourrait, sur leur demande, fournir aux Etats des conseils, des renseignements et les aider à conclure des conventions ou à leur conférer un caractère plus général.

SECTION III. — *Le deuxième rapport des Experts*

§ I. — *Généralités*

Par les soins du Comité financier de la Société des Nations, un nouveau Comité de techniciens fut convoqué qui comprenait, outre les représentants des sept nations qui avaient siégé dans la commission précédente, des délégués de

l'Allemagne, de l'Argentine, des Etats-Unis d'Amérique, du Japon, de la Pologne et du Venezuela. D'autre part, les travaux accomplis par la Chambre de Commerce Internationale ne pouvaient être négligés et cet important organisme fut invité à désigner une délégation qui assisterait, à titre consultatif, aux réunions des Experts. Enfin, la Commission des Communications et du Transit, ayant désiré exposer son point de vue particulier sur les méthodes propres à éviter la double imposition en ce qui concerne les entreprises de navigation fluviale et maritime, envoya des délégués à titre consultatif qui assistèrent à la première session du Comité.

La composition, plus variée, du nouveau Comité et le mandat plus précis qui lui était confié ont contribué à accroître le caractère pratique de ses projets de convention.

Dans un but de clarté, quatre conventions ont été rédigées, deux afférent aux doubles impositions — l'une relative à l'impôt général sur le revenu, l'autre aux droits de succession — et deux à l'évasion fiscale — l'une traitant de l'assistance administrative et l'autre de l'assistance judiciaire.

La nécessité de remédier rapidement aux doubles impositions a obligé les Experts à composer avec les exigences de la pratique. Ils posent les bases de l'accord général dont ils espèrent voir un jour la réalisation et se fient au temps pour mûrir la solution définitive du problème qu'ils étudient. Trois caractères définissent leur politique.

D'abord, malgré leur désir de voir adopter leurs projets par le plus grand nombre possible de nations, ils reconnaissent que les différences de législation rendent encore illusoire un accord universel et simultané. Aussi préconisent-ils la conclusion de conventions bilatérales qui constitueraient le

point de départ d'une évolution du droit fiscal international vers l'unité.

En second lieu, pour arriver à un plein accord sur les questions essentielles, malgré les divergences de législation et les intérêts souvent opposés des économies nationales, certaines questions connexes de droit international n'ont pas été approfondies : la réciprocité, le traitement des étrangers, la clause de la nation la plus favorisée sont restées en dehors du cadre que les Experts avaient tracé. En outre, sur les points où l'adhésion unanime s'avérait impossible, la décision a été réservée aux négociations entre les Etats désireux à l'avenir de signer des traités bilatéraux.

Enfin le Comité suggère, dans la vue de faciliter l'unification du droit fiscal international, de créer un organisme dépendant de la Société des Nations. A mesure que, grâce au progrès économique, l'industrialisme croissant et le nivellement général des particularismes nationaux faciliteront l'adoption de conventions collectives, cet organisme, qui en temps normal maintiendrait la liaison entre les diverses administrations fiscales, élaborerait des projets de révision, ou de plus vastes conventions, qu'il ferait substituer aux premiers traités.

§ II. — *Les projets de Convention relatifs aux impôts*

Les quatre projets de convention présentent un certain nombre de caractères communs. D'abord, en l'absence d'une terminologie précise et généralement admise, les impôts réels et personnels ne sont pas définis. Les Etats signataires de ces Conventions y introduiront la liste des impôts qu'ils considèrent comme rentrant dans chacune de ces catégories.

Les articles des deux premiers projets reproduisent fidèlement les résolutions du précédent Comité d'Experts. Elles en diffèrent aussi par certains côtés. D'abord, il est prévu qu'en cas de différend surgissant entre les Etats contractants, au sujet de l'interprétation et de l'application des règles de ces conventions, le différend pourra être soumis, aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la Société des Nations pourra désigner à cet effet. Si les parties ne conviennent pas à l'avance de considérer comme décisive la sentence qui sera rendue par cet organisme, elles pourront recourir à toute autre procédure arbitrale ou judiciaire, y compris l'instance devant la Cour permanente de Justice Internationale. Mais nous verrons que les Experts ont pensé, en rédigeant ces dispositions de leurs conventions, au futur organisme fiscal international, unique, dont la jurisprudence ferait autorité et favoriserait l'unification du droit sur lequel elle se prononcerait.

En second lieu, les Experts de 1925 proposaient de faire imposer le revenu des actions, obligations, dépôts et comptes courants par l'Etat du domicile du débiteur, avec la possibilité, moyennant affidavit, d'examiner les titres appartenant à des personnes domiciliées à l'étranger. La résolution qui contenait cette proposition a été scindée en deux dans le projet tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts réels.

L'article 3 dispose que les revenus de fonds publics, d'obligations, même hypothécaires, de dépôts et de comptes courants sont imposables dans l'Etat où se trouvent les débiteurs de ces revenus, mais que, si ces revenus sont payés dans l'Etat contractant à des personnes domiciliées dans

l'autre Etat contractant, l'impôt y afférent est remboursable moyennant due justification.

Mais l'article 4, qui traite des revenus des actions et des parts analogues, se borne à dire brièvement qu'ils sont imposables dans l'Etat où se trouve la direction effective de l'entreprise.

L'expert britannique a d'ailleurs critiqué cette disposition et demandé l'égalité de traitement entre ces deux catégories de revenus. L'article 5 prévoit que les bénéfices commerciaux sont taxés dans l'Etat où ils sont réalisés, et l'article 10, que l'impôt prélevé à ce titre sera déduit de l'impôt personnel dans l'Etat du domicile. L'expert britannique fit observer qu'il était irrationnel de faire également supporter à l'Etat du domicile la charge financière correspondant à l'octroi d'un dégrèvement, dont le but est d'éviter la double imposition en ce qui concerne l'impôt additionnel sur les dividendes.

Enfin, en matière d'impôts personnels, une innovation est apportée : lorsque des contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt personnel est établi dans chacun d'eux au prorata de la durée du séjour.

Mais, quant aux impôts sur les biens immobiliers, les exploitations industrielles, commerciales ou agricoles, les traitements, salaires, pensions et rentes viagères; quant aux déductions à opérer en matière d'impôt général sur le revenu, les résolutions du Comité de 1925 ont été intégralement adoptées.

Les droits de succession, auxquels les Experts de 1925 se bornaient à consacrer une brève mention dans leur rapport : « les règles adoptées pour l'impôt général sur le revenu sont applicables, mutatis mutandis, aux impôts permanents

sur l'ensemble de la fortune ou du capital et aux droits de succession », font ici l'objet de six articles.

D'abord, les impôts successoraux ne sont pas définis ni énumérés, de manière à laisser les Etats signataires libres d'indiquer l'objet du traité qu'ils signent. Les impôts sont établis au domicile du de cujus. Mais si ce dernier, domicilié dans l'un des Etats contractants, laisse des biens dans l'autre Etat, celui-ci peut percevoir des droits de succession sur ces biens, mais seulement en appliquant le taux afférent à leur valeur, sans prélever une taxe progressive ou non sur l'ensemble du patrimoine.

Pour éviter, dans ce cas, une double imposition, l'Etat du domicile du de cujus, permettra que l'on déduise du plus faible des deux montants ci-après certaines catégories de biens.

a) Le montant des droits effectivement liquidés dans l'Etat du domicile sur les éléments d'actif situés à l'étranger ;

b) Le montant du droit payable sur ces éléments dans l'Etat de leur situation.

Ces catégories de biens sont les suivantes :

Immeubles et meubles meublants, créances hypothécaires, capitaux investis dans des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles à l'exception des actions et de tous autres biens qui seraient simultanément imposés dans leur lieu de situation par les deux Etats contractants.

Quant aux dettes, celles qui sont afférentes à des biens déterminés ou garanties par ceux-ci sont imputables sur ces biens. Les autres dettes feront l'objet, de la part des Etats, de tels arrangements administratifs détaillés qui pourront être adaptés à leur situation particulière.

Normalement, le mot « dettes » doit comprendre les legs.

§ III. — *Projets relatifs à l'évasion fiscale*

Les projets qui traitent de l'évasion fiscale prévoient que l'assistance administrative doit être réciproque et qu'elle doit consister, soit en échange de renseignements d'ordre fiscal que l'un des Etats contractants détient ou peut obtenir, soit en une collaboration des services administratifs qui procéderont, l'un pour le compte de l'autre, aux enquêtes, vérifications et expertises que nécessite l'assiette des divers impôts.

L'échange de renseignements vise les personnes physiques ou morales imposables dans l'un des Etats contractants. Le renseignement indiquera les noms, domicile ou résidence des intéressés, le cas échéant, leurs charges de famille et portera :

a) Sur les immeubles (notamment en revenu ou capital, droits réels, charges hypothécaires);

b) Sur les créances hypothécaires ou créances analogues (désignation des biens hypothéqués, montant de la dette et taux d'intérêt);

c) Sur les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles (bénéfice réel ou forfaitaire, chiffre d'affaires, etc...);

d) Sur les revenus du travail, les tantièmes des administrateurs;

e) Sur les successions (nom et domicile du défunt et des héritiers, date du décès, masse successorale, parts héréditaires et autres bases de l'impôt);

f) Sur les valeurs mobilières, créances, dépôts et comptes courants (valeur en revenu ou en capital), toutes les infor-

mations recueillies par une administration, notamment à l'occasion d'exemptions ou de dégrèvements accordés par elle en raison du domicile ou de la nationalité du contribuable.

Dans ce dernier cas, les difficultés tiennent à ce que les moyens de contrôle sont moins rigoureux que pour d'autres matières imposables et que, en outre, tout obstacle à la circulation des capitaux, ou toute inquisition dans les établissements de crédit ne peuvent que nuire aux relations économiques internationales.

Il a semblé aux experts que cette mesure de contrôle ne serait ni excessive ni nuisible si elle consistait à utiliser, chaque fois que cela sera possible, les renseignements qu'un Etat possède par le jeu normal de ses lois fiscales. Ces indications seraient transmises, à charge de réciprocité, à l'Etat étranger qui y est intéressé, en raison de la répartition équitable des charges fiscales.

La notion de réciprocité, introduite dans ce projet de traité pour ménager de justes susceptibilités nationales, inspire deux articles qui sauvegardent l'indépendance des Etats.

L'article 3 dispose que l'application de la Convention ne peut en aucun cas avoir pour effet d'imposer à l'un des Etats contractants l'obligation de fournir les éléments d'information que sa propre législation fiscale ne lui permet pas d'obtenir, non plus que d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques.

L'article 4 stipule que l'Etat requis peut refuser de donner suite à la demande, s'il considère que des raisons d'ordre public ou d'intérêt général s'y opposent.

Le projet de convention sur l'assistance judiciaire en matière de recouvrement d'impôts commence par l'énuméra-

tion des contributions pour lesquelles les Etats veulent s'engager à se prêter une assistance mutuelle afin d'en assurer le recouvrement.

Le « recouvrement » est entendu d'une façon assez large et comprend non seulement les mesures d'exécution, mais la procédure préparatoire, la notification des documents d'exécution par exemple.

L'article 4 de ce projet précise la nature de l'assistance judiciaire : elle sera fournie par l'Etat où se trouve le débiteur, ou par l'Etat où se trouvent les biens. Ainsi l'assistance ne doit pas se borner aux ressortissants de l'Etat requérant. Cette règle est conforme à l'idée de solidarité internationale. Cependant, dans des traités spéciaux, les Etats restent libres de déroger à cette règle.

D'autre part, comme la fraude en matière fiscale est très fréquente et qu'en matière internationale elle est bien plus facile, l'article 8 prévoit que les poursuites et les mesures d'exécution se feront sans exequatur.

Plus peut-être sur le domaine d'assistance judiciaire que sur celui de l'assistance administrative, il faut ne pas froisser l'orgueil national des habitants. Plusieurs articles du projet essaient d'entourer de certaines garanties l'application des principes.

D'abord, la demande de l'Etat requérant doit émaner de l'autorité suprême de son administration des finances. La demande devra être accompagnée d'un titre exécutoire, certifié par cette autorité, et qui devra être adressé directement à l'autorité correspondante de l'Etat requis. On peut espérer ainsi assurer l'exactitude des documents produits et le bon fonctionnement de l'administration qui va exécuter le recouvrement de la créance.

Ensuite, l'Etat requis est tenu de donner suite, le plus tôt possible, à la demande qui lui est adressée. Toutefois, il pourra s'y refuser, s'il estime ne pouvoir répondre à cette demande pour des raisons d'ordre public ou d'intérêt général. Dans ce cas, il devra en informer l'Etat requérant aussitôt que possible.

Enfin, la dette fiscale sera recouvrée selon la législation de l'Etat requis, mais celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution qui n'est pas prévu par la législation de l'Etat requérant.

En effet, l'application d'une législation étrangère présente des difficultés pour les agents du fisc; ensuite, si la Moranie, qui ne connaît pas la contrainte par corps, était en vertu d'un traité, obligée d'incarcérer un de ses nationaux qui n'aurait pas acquitté sa dette fiscale envers l'Imérie, et que, dans le cas inverse, un Imérien ne pourrait être emprisonné en Moranie, une pareille iniquité nuirait à la conclusion ou au fonctionnement des traités sur l'évasion fiscale.

C'est pour éviter tout obstacle au développement de cette branche du droit fiscal international que les Experts ont posé la règle suivante : un moyen d'exécution, pour être admissible, doit être compris dans l'une et l'autre des législations des deux Etats en cause. Naturellement, dans le cas où les deux Etats ont plusieurs moyens en commun, l'Etat requérant peut, en formulant sa demande, désigner le moyen qui lui semble le plus compatible avec sa législation.

§ IV. — *L'organisation future*

Les réserves introduites dans leurs projets par les Experts, l'atténuation de leurs exigences, quant à l'objet des

conventions et au nombre d'Etats qui les signeront, sont une preuve des nombreuses difficultés pratiques qu'ils ont rencontrées et avec lesquelles ils doivent transiger pour arriver à un résultat.

Avec sagesse, ils se contentent de débuts modestes et font confiance au temps pour que croisse et prospère l'institution qu'ils ont fondée. Le principal obstacle à leurs efforts est le particularisme national, d'où découlent naturellement la divergence des législations et de justes susceptibilités patriotiques. Le temps peut arriver à émousser certaines pointes, à niveler certaines barrières. Le développement des transports, la diffusion des idées, grâce aux inventions récentes, rendent les peuples membres de la même communauté intellectuelle; les progrès de l'industrie, les profondes modifications survenues dans l'économie internationale du fait de la guerre font paraître presque anachronique la distinction des pays en pays neufs, ou débiteurs, et pays vieux, ou créanciers. Avec le temps, les différences s'estompent, et très vraisemblablement un mouvement modeste à l'origine, comme celui que nous étudions, produira des résultats pratiques importants.

Mais, pour que l'évolution commencée se poursuive dans un cadre unique, il faut qu'un organisme unique la dirige. Aussi les Experts proposent-ils la création d'une institution permanente, destinée à atteindre trois buts primordiaux.

D'abord, maintenir une atmosphère de confiance, d'entente, de collaboration entre toutes les administrations fiscales. Dans cette vue, un « Comité permanent des Doubles impositions et de l'Evasion Fiscale » recevrait de chaque pays des memoranda sur son système fiscal, publierait un rapport annuel sur les progrès réalisés en matière de double

taxation et d'assistance judiciaire et administrative, et éditerait un recueil des conventions spéciales signées à cet effet.

Ensuite, ce Comité fournirait des avis aux administrations, en vue des réformes fiscales, conseillerait les pays qui veulent contracter des accords ou modifier ceux qu'ils ont déjà signés. A cette fin, il préparerait des modèles de conventions bilatérales, de conventions collectives, et de leurs révisions. Enfin, cet organisme établirait des règles types de ventilation applicables aux bénéfices ou au capital des entreprises travaillant dans plusieurs pays et unifierait les clauses fiscales des traités de commerce.

En dernier lieu, ce Comité jouerait un rôle contentieux qui serait très important. Il préparerait la procédure de conciliation et d'arbitrage dans le cas, probablement fréquent, de contestations relatives à l'application ou à l'interprétation des traités. S'il avait un pouvoir juridictionnel, la jurisprudence que constitueraient ses arrêts contribuerait dans une large mesure à l'unification du droit fiscal international.

Parallèlement à la Société des Nations, le Comité spécial des Doubles Impôts à la Chambre de Commerce Internationale poursuivait ses études et se tenait au courant de l'œuvre accomplie à Genève. Les deux grands organismes internationaux ne se bornèrent pas à échanger les procès-verbaux de leurs sessions, ils se maintinrent en liaison étroite. Nous avons vu la Société des Nations inviter la Chambre de Commerce Internationale à lui envoyer des délégués; inversement, cette dernière, au Congrès de Stockholm de 1927, avait reçu un représentant de la Société des Nations et le Président du Congrès, M. Robert Julliard, le remerciait de l'accueil reçu à Genève et de la bienveillance avec laquelle les Experts techniques avaient écouté les membres de la Chambre de Commerce Internationale. Il faut maintenant exposer les travaux accomplis par cet organisme important.

CHAPITRE III

L'ŒUVRE DE LA CHAMBRE DE COMMERCE INTERNATIONALE

SECTION I. — Œuvre antérieure au Congrès de Stockholm

En 1920, dans son Congrès constitutif, la Chambre de Commerce Internationale vota une résolution demandant que « des accords internationaux interviennent rapidement, afin d'éviter que les particuliers ou que les sociétés d'un même pays soient obligés de payer plus d'un impôt sur le même revenu », et constitua un Comité spécial, dit « des Doubles Impôts » pour étudier la question. Présidé par M. le Professeur Suyling, cet organisme présenta au Congrès de la Chambre de Commerce Internationale, réuni à Londres en 1921, un rapport très documenté, exposant les caractéristiques de la législation fiscale des principaux pays et les règles suivies dans chacun d'eux pour éviter la double imposition.

§ I. — Congrès de Londres

Après examen de ce rapport, le Congrès de Londres vota les quatre principes suivants :

Premier principe :

En ce qui concerne l'impôt sur les revenus gagnés dans le pays, quelle que soit leur source (immobiliers, mobiliers, professionnels), la question de l'impôt global sur le revenu

étant réservée, chaque nation devra appliquer un traitement identique à tous les contribuables, citoyens ou étrangers, résidant ou non dans le pays.

Deuxième principe :

En ce qui concerne l'impôt sur les revenus gagnés à l'étranger, quelle que soit leur source (immobiliers, mobiliers, professionnels), la question de l'impôt global sur le revenu étant réservée, chaque nation devra appliquer un traitement identique à tous les contribuables assujettis à cet impôt (citoyens ou étrangers résidant dans le pays, citoyens résidant à l'étranger). Cette catégorie de revenus devrait, s'il n'est pas possible de l'exonérer totalement, faire l'objet d'un dégrèvement important, étant donné l'impôt dont ils sont déjà frappés dans leur pays d'origine. Ce principe est déjà appliqué par certains pays, en Belgique, par exemple, où le dégrèvement atteint 80 %, et aux Etats-Unis, où le dégrèvement est total, en cas de réciprocité.

En ce qui concerne les revenus recueillis dans le pays, mais gagnés en tout ou en partie à l'étranger, le même principe de dégrèvement total ou partiel devrait être appliqué à la partie de ces revenus gagnée à l'étranger.

Troisième principe :

En ce qui concerne l'impôt global sur le revenu de toutes catégories (immobilier, mobilier, professionnel), il est désirable que chaque nation ne frappe les étrangers résidant sur son territoire que d'une taxe qui ne s'appliquera qu'à l'ensemble des revenus gagnés dans le pays même, à l'exclusion des revenus gagnés dans les autres pays.

Quatrième principe :

Il est désirable de voir les principes énoncés ci-dessus

appliqués aussi bien aux personnes morales qu'aux personnes physiques.

Le Comité des Doubles Impôts se conforma aux deux directives suivantes : concrétiser en des règles plus réalisables les quatre principes généraux ; en outre, s'inspirer des faits nouveaux pouvant survenir dans la législation fiscale des différents pays. Le Comité se réunit en 1922 et formula de nouvelles résolutions, qui furent présentées au Congrès de Rome de 1923. Voici l'analyse de ces résolutions.

§ II. — *Congrès de Rome*

Elles peuvent être groupées en quatre parties : d'abord les principes généraux ; ensuite les principes relatifs aux impôts sur le revenu, puis aux impôts de succession ; enfin, création d'un organisme fiscal international.

Il y a quatre principes généraux : identité de traitement fiscal entre le national et l'étranger ; recherche d'une définition satisfaisante du domicile fiscal des individus et des personnes morales, ces dernières étant domiciliées au lieu de leur siège social. Les personnes sans domicile sont réputées être domiciliées dans leur patrie, et celles qui n'ont ni nationalité ni domicile, dans le pays de leur résidence. Enfin, pour bénéficier des exonérations prévues, la partie intéressée devra prouver avoir payé l'impôt.

Quant aux impôts, personnels ou réels, il est stipulé que tout Etat qui frappe d'un impôt direct un contribuable lui accordera un dégrèvement égal aux impôts qu'il aura payés dans un autre Etat sur la même matière imposable. Cette exonération ne pourra descendre au-dessous d'un certain minimum (50 %), et, quel que soit le taux de la déduction, en

cas d'impôt progressif, le tarif de progression du pays national pourra rester applicable à la totalité des revenus de l'individu.

Les revenus des biens immeubles et des biens meubles corporels sont réputés acquis dans le lieu de leur situation; les intérêts des créances et les dividendes des actions, dans le pays où le débiteur est domicilié, ou dans le pays où les créanciers et les actionnaires sont domiciliés; les revenus d'une entreprise ou d'un emploi, dans le lieu de leur exploitation ou de leur exercice.

Dans ce dernier cas, si l'entreprise ou la fonction est exercée dans plus d'un Etat, le profit total qui en est retiré sera imposé dans chaque pays proportionnellement aux bénéfices qui y sont réalisés. S'il est impossible de prouver le chiffre exact de ces bénéfices, on emploiera le système du forfait.

En aucun cas la somme des parties de revenus frappés d'impôts par les divers pays intéressés ne pourra dépasser le total fixé par l'administration compétente du pays du domicile.

En ce qui concerne les droits de succession, le principe d'une exonération est posé, consistant à déduire de l'impôt national le montant de l'impôt perçu à l'étranger sur les biens du patrimoine qui y sont situés. Cette exonération pourra, en faveur de l'Etat du domicile, être limitée à 50 % et ne pas faire obstacle à l'application d'un tarif progressif.

Les biens du défunt sont réputés situés :

Les immeubles, dans le pays de leur situation; les actions et les créances, dans le pays du domicile du créancier; les biens meubles corporels, dans le pays où le défunt était

domicilié, ou dans celui où il se trouve au moment de sa mort; les navires, dans le pays où ils sont enregistrés.

Les impôts sur les transactions à titre gratuit se verront appliquer les mêmes règles.

Enfin, toute contestation entre un contribuable d'un Etat et l'administration fiscale d'un autre Etat, relative à l'application de ces principes, sera déférée à un organisme international, lorsque l'impôt contesté aura été payé.

La Chambre de Commerce internationale se réunissant en Congrès tous les deux ans, les comités d'études qu'elle nomme poursuivent leurs travaux dans l'intervalle; le Comité des Doubles Impôts, entre autres, avait à préciser la politique de la Chambre et à se tenir au courant des événements survenus dans le domaine des doubles impositions, notamment à Genève. Le projet de résolutions soumis au Congrès de Rome présentait un caractère technique et détaillé, il visait plus à diminuer le poids des doubles impôts qu'à les abolir. Devant certains désaccords surgis entre plusieurs délégations nationales, le Comité fut réorganisé et chargé de formuler quelques grands principes généraux tendant à la suppression totale des doubles impositions. C'est sur cette base que délibéra le nouveau Comité, en novembre 1923.

Les résultats de ces délibérations furent, après avoir défini les doubles impositions « la conséquence de l'application parallèle, dans différents Etats, de principes différents de taxation : principe du domicile du contribuable, principe de l'origine des revenus », le vote des vœux suivants :

1° Que le pays d'origine se borne à frapper les revenus acquis sur son territoire par une imposition à la source et en limitant étroitement cette imposition. Il en résulte que le pays d'origine n'est pas fondé à demander au contribuable

non résident des déclarations portant sur un ensemble de revenus, quelle qu'en soit l'origine.

2° Dans les cas où les revenus d'un contribuable sont taxés dans leur pays d'origine, un dégrèvement doit être accordé par l'Etat du domicile, en raison de la taxation à l'étranger.

3° Que les Etats adoptent une définition uniforme du domicile fiscal.

4° En attendant qu'une Convention générale soit conclue contre la double imposition, le Comité émet le vœu de voir se multiplier le nombre des conventions bilatérales, s'inspirant des mêmes principes.

En outre, ayant pris connaissance des résolutions adoptées par le Comité des Transports maritimes de la Chambre de Commerce et le Comité des impôts de l'International Shipping Conference, un autre vœu fut émis par la Chambre de Commerce Internationale, tendant à ce que, sur la base de la réciprocité, les Etats exonèrent les Compagnies de Navigation non domiciliées dans leur territoire de l'impôt afférent aux bénéfices réalisés sur les transports internationaux.

Les Comités de Savants et d'Experts, réunis à Genève en 1923, 1924 et 1925, tinrent compte de ces derniers vœux dans une assez large mesure et le Comité des Transports maritimes déclarait, le 5 février 1925, « qu'il notait les progrès réalisés par la Société des Nations, espérait qu'un plan général international permettrait de résoudre le problème des doubles impôts et comporterait une stipulation tendant à ce que, sous réserve de réciprocité, les bénéfices de l'armement ne soient frappés qu'au pays du domicile ».

D'autre part, en avril 1925, l'International Shipping

Conference faisait part à la Chambre de Commerce Internationale de ses résolutions, enregistrant avec satisfaction les principes adoptés à Genève : imposition du revenu global par l'Etat du domicile, sans exception possible pour les revenus des entreprises maritimes ; imposition de ces entreprises au centre effectif, là où se trouvent « le cerveau », la direction et le contrôle des affaires. En outre, le Comité fiscal de l'International Shipping Conference repoussait toute proposition impliquant l'obligation pour le contribuable de produire des bilans généraux ou spéciaux aux administrations fiscales des pays autres que celui de son domicile.

§ III. — *Congrès de Bruxelles*

C'est au Congrès de Bruxelles, du 21 au 27 juin 1925, que la Chambre de Commerce Internationale adopta les résolutions qui constitueront sa politique, son attitude vis-à-vis de la question des doubles impôts. Faisant état des vœux des organismes s'occupant de transports maritimes et utilisant les études du Comité des Doubles Impôts, la Chambre de Commerce les compara aux rapports élaborés à Genève.

Après avoir rendu hommage à l'œuvre de la Société des Nations et s'être félicités de leur entente avec les Experts techniques sur un point primordial : l'impôt sur le revenu doit respecter les droits du pays d'origine et les droits du pays du contribuable, les membres de la Chambre marquent leur désaccord avec Genève sur certains points et terminent en rappelant, à l'occasion de la question de l'évasion fiscale, que le Congrès de Gênes, en 1922, a condamné « toutes propositions portant atteinte à la liberté du marché des changes ou au secret des opérations bancaires ».

Voici les résolutions qu'ils ont votées :

Pour éviter la double imposition, le Comité estime qu'il est nécessaire d'introduire dans tous les systèmes fiscaux une distinction nette et évidente entre l'impôt réel (ou les contributions) frappant le revenu à l'origine, et l'impôt personnel (ou les contributions) frappant le revenu au lieu du domicile du contribuable. En particulier, le Comité estime que soumettre d'importantes catégories de taxes personnelles au principe de l'origine, c'est confondre l'impôt personnel avec l'impôt réel et introduire une sorte de double taxation à laquelle il est difficile de remédier, soit au moyen de dégrèvements, soit au moyen de conventions.

Ensuite, le Comité propose l'adoption pure et simple des règles formulées à Genève, en matière d'impôts réels ou cédulaires, pour les immeubles, exploitations agricoles, établissements industriels et commerciaux. Quant à la ventilation, le cas échéant, des bénéfices d'une entreprise au profit de divers pays, la Chambre de Commerce est sur le principe, d'accord avec la Société des Nations. Elle s'en écarte, aussitôt que ce partage pourrait provoquer l'imposition dans les cas où il n'existe pas un véritable établissement industriel ou commercial; notamment, l'agence qui ne fait pas partie intégrante de l'entreprise et dont la seule rémunération consiste en une commission, devra être exemptée de l'impôt dans le pays où elle est établie, sauf en ce qui concerne les bénéfices du représentant lui-même. Aussi le Comité des Doubles Impôts a-t-il proposé de rédiger autrement le paragraphe relatif à la ventilation des bénéfices :

« Si l'entreprise a dans un Etat son domicile fiscal et, dans un autre Etat, un véritable établissement commercial ou industriel où s'exerce une activité réelle, chacun des Etats

intéressés peut frapper de l'impôt la part du revenu net, et seulement la part du revenu net produite sur son territoire. A cet effet, les autorités financières de chaque Etat intéressé pourront demander au contribuable de présenter tous documents probants, nécessaires pour déterminer les bénéfices provenant des affaires réalisées sur le territoire de l'Etat en question ».

Ensuite, on se rappelle que les Experts de la Société des Nations, toujours dans le paragraphe consacré à la ventilation des bénéfices, envisageaient dans une série d'alinéas certaines entreprises de caractère spécial : câbles transatlantiques, compagnies de chemins de fer, compagnies aériennes, centrales électriques, d'une part, auxquelles le principe du partage était appliqué, et les entreprises de navigation maritime d'autre part, qui dérogeaient à cette règle.

Les membres de la Chambre de Commerce, tout en approuvant les Experts, jugent inutile le paragraphe consacré à cette première catégorie d'entreprises. Quant aux compagnies maritimes, le Comité des Doubles Impôts estime que le principe de la taxation dans le pays auquel la Société appartient devrait être affirmé séparément, d'une façon positive, et non par voie de dérogation.

Et, en attendant l'adoption générale de cette pratique, ou dans la mesure où celle-ci n'est pas adoptée, si un pays impose les bénéfices réalisés sur leurs opérations par les navires étrangers, ces bénéfices devraient être déduits des bénéfices imposables dans le pays auquel la société ou la firme d'armement appartient.

Enfin, comme le principe de ventilation est appliqué dans des alinéas spéciaux aux compagnies d'assurances et aux banques avec une légère nuance, le Comité est d'avis que

les principes applicables à ces entreprises devraient être les mêmes qu'aux autres.

Par contre, la Chambre de Commerce approuve les résolutions de la Société des Nations relativement aux créances hypothécaires, aux tantièmes, aux revenus du travail, aux valeurs mobilières, aux créances diverses et aux rentes viagères.

Quant à l'impôt personnel sur le revenu, en attendant l'adoption générale du principe « seul l'Etat du domicile peut percevoir l'impôt général sur le revenu », le Comité des Doubles Impôts déclare que les solutions de la Société des Nations pour éviter la double imposition, en matière d'impôt général sur le revenu, méritent d'être approuvées.

En ce qui concerne les impôts permanents sur l'ensemble de la fortune et les droits de succession, le Comité s'abstient d'exprimer un avis.

Quant au domicile fiscal, les notions données par les Experts satisfont les membres de la Chambre de Commerce; ils avouent leur préférence pour la définition du domicile fiscal pour les droits de succession.

« Sera considéré comme Etat du domicile, pour les impôts successoraux, l'Etat dans lequel le de cujus, avait, au moment de sa mort, élu sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir ».

Enfin, le Comité des Doubles Impôts approuve la suggestion faite par les Experts, sur l'opportunité de convoquer une conférence de techniciens, sur une base plus large, afin de préparer des projets de conventions.

On sait que cette conférence eut lieu, que les délégués de la Chambre de Commerce Internationale en furent membres à titre consultatif. Malgré l'accord qui prévalut sur la

plupart des points entre les deux grandes institutions internationales, les textes finalement rédigés à Genève et qui constituèrent les quatre projets de conventions analysés plus haut, ne donnèrent pas pleine satisfaction aux membres de la Chambre de Commerce.

SECTION II. — *Congrès de Stockholm*

Au Congrès de la Chambre, qui eut lieu à Stockholm en juin-juillet 1927, le Président du Comité des Doubles Impôts, M. Robert Julliard, après avoir remercié la Société des Nations de l'accueil qui avait été réservé à la délégation de la Chambre, rappela que, si l'idéal était d'aboutir à une convention englobant tous les Etats, basée sur des principes arrêtés et admis de part et d'autre », il était impossible, avant un certain temps, d'unifier les 60 ou 70 législations fiscales qui, pour le moins, existent dans le monde. Aussi vaut-il mieux établir des projets de conventions adoptés par quelques pays entre eux. Peu à peu ces conventions seraient généralisées ».

Si, dans l'ensemble et sur les grandes lignes, la Chambre de Commerce et la Société des Nations sont d'accord, il était impossible que certaines divergences tenant à l'esprit des deux grandes institutions internationales ne se manifestassent point.

La Société des Nations, dont les membres sont des Etats, a constitué ses comités avec des théoriciens, puis avec des fonctionnaires; les contribuables ne furent représentés que par les délégués de la Chambre de Commerce, à deux sessions du troisième Comité et ne furent entendus qu'à titre consultatif.

La Chambre de Commerce Internationale, elle, compte

dans son Comité des Doubles Impôts quelques doctrinaires, pas de techniciens, mais de nombreux représentants des plus importantes institutions privées de chaque pays.

L'emploi des savantes méthodes conçues à Genève est recommandé par des théoriciens ou des fonctionnaires, à qui il semble naturel. Mais il est critiqué par les hommes d'affaires de la Chambre de Commerce internationale sur quatre points principaux.

D'abord, dans le projet de convention relatif à l'impôt sur le revenu, les Experts ont ajouté à l'article 3 un alinéa qui diminue la portée de cet article :

« Les revenus des fonds publics, des obligations, des prêts, dépôts et comptes courants sont imposables dans l'Etat où se trouvent les débiteurs de ces revenus. Toutefois, si ceux-ci sont payés dans l'un des Etats contractants à des personnes domiciliées dans l'autre Etat contractant, l'impôt y afférent est remboursable moyennant due justification. Dans ce cas, les revenus susdits peuvent être imposés dans l'Etat du domicile des créanciers ».

Or, le principe fondamental auquel la Chambre de Commerce Internationale et les Experts de la Société des Nations se sont ralliés est que l'impôt réel, perçu à la source, doit être réservé au pays d'origine du revenu, et l'impôt personnel ou global au pays du domicile du contribuable.

Nous avons vu plus haut que l'Expert britannique s'était élevé contre l'adoption de cet alinéa nouveau.

Ensuite, l'article 5 donne bien satisfaction aux desiderata de la Chambre de Commerce, mais le commentaire de cet article porte que :

« Suivant les circonstances, cet alinéa (l'imposition des entreprises de navigation dans l'Etat où se trouve leur direc-

tion), cet alinéa peut être supprimé ou restreint. En cas de suppression, la règle du partage établie à l'article 5^e reste applicable ».

La Chambre proteste contre le caractère facultatif donné à l'article 5, in fine.

Troisièmement, en matière d'impôts personnels sur le revenu, les Experts avaient admis dans un premier texte que le pays dit de « l'origine » fut autorisé à prélever un impôt global sur un ensemble de revenus issus de son territoire, quand bien même le contribuable n'y serait pas domicilié.

Or, l'article 10 du projet dit que le pays d'origine peut établir un impôt global ou personnel sur l'ensemble des revenus.

La Chambre trouve que cette concession à deux principes différents de taxation nuit à la simplicité et à l'autorité des principes qu'il faut affirmer, si l'on veut éviter les abus actuels de la double imposition.

Quatrièmement, en matière d'impôts de succession, l'article 4, qui prévoit les déductions à effectuer pour éviter des doubles impositions, indique d'une façon trop peu nette que les capitaux investis en valeurs mobilières ne doivent pas être taxés lors d'une succession si ce n'est par le pays du domicile du de cujus propriétaire de ces valeurs.

Le Congrès de la Chambre de Commerce Internationale, après avoir insisté sur le fait, déjà reconnu des Experts, que la conclusion d'accords bilatéraux ne peut être considérée que comme un premier pas vers l'abolition complète des doubles impositions, émit quelques critiques et se montra circonspect quant aux mesures destinées à supprimer l'évasion fiscale.

La fraude fiscale est une conséquence presque fatale des

circonstances économiques et politiques. Vouloir la faire disparaître par des procédés d'assistance administrative, si bien étudiés qu'ils soient, c'est méconnaître la vraie nature de l'évasion fiscale, c'est oublier que certains Etats participeront avec répugnance à la lutte dirigée contre elle, afin d'attirer les capitaux étrangers chez eux. Les mesures destinées à éviter l'évasion fiscale doivent tendre à supprimer les causes plutôt qu'à en réprimer les effets. Elles peuvent porter atteinte au libre jeu de la concurrence et des lois économiques, entraver la circulation des capitaux et aller à l'encontre de ce principe posé à Gênes, en 1922, que les membres de la Chambre de Commerce n'oublient jamais de rappeler : « Toute proposition tendant à entraver la liberté du marché des changes ou à violer le secret des relations entre les banquiers et leurs clients doit être condamnée ».

Conclusion

L'analyse des solutions positives et théoriques du problème des doubles impositions atteste l'ampleur et la persévérance des efforts déployés pour alléger le poids des charges fiscales internationales. De nombreuses conventions ont été conclues, qui seront peu à peu adaptées aux règles posées à Genève; de multiples accords sont à naître, qui, eux, refléteront fidèlement les principes de la Société des Nations.

Avant de pouvoir prédire un franc et prompt succès au mouvement que nous avons étudié, il faut rappeler qu'il doit encore surmonter des obstacles, qui contribuent à diminuer l'efficacité de la lutte contre la double imposition. Trois facteurs en retardent l'issue heureuse, ce sont : l'absence d'une convention signée en même temps par toutes les nations; les différences qui séparent les pays, au point de vue tant économique que juridique; enfin la répugnance avec laquelle les Etats renoncent à leur souveraineté dans le domaine financier.

■
* *

La conclusion de conventions bilatérales, recommandée par la Chambre de Commerce Internationale et la Société des Nations, amène très souvent un allègement notable, parfois la suppression des doubles impôts. Mais, tant que deux ou plusieurs « couples » de pays adopteront des principes différents de taxation, les cas de double imposition se raréfieront, mais ne disparaîtront pas.

En effet, nous l'avons vu à la fin de l'étude des solutions positives, il y a des exemples typiques où un même pays adopte des attitudes différentes, selon l'Etat avec lequel il traite. La Tchéco-Slovaquie admet, dans sa convention avec l'Autriche, que les créances hypothécaires soient imposées dans le lieu où se trouve le bien qui les garantit. Or, la convention germano-tchéco-slovaque stipule que ces créances seront taxées au pays du domicile de leur bénéficiaire. Rappelons aussi le cas de l'Italie, qui, en ce qui concerne les tantièmes des administrateurs de sociétés, adopte trois partis différents dans la Convention de Rome, et dans ses accords avec la Tchéco-Slovaquie et l'Allemagne.

*
**

C'est que de nombreux facteurs influent sur la rédaction des traités. Des considérations d'ordre économique, parfois politique, incitent à ménager telle source de richesse, qui présente une importance prépondérante dans un des Etats contractants. En effet, l'égalité des pays sur le terrain économique est encore lointaine; évidemment, les profondes modifications déterminées par la guerre ont fait disparaître des différences très nettes, mais on remarque encore qu'il y a des Etats où l'existence de grandes richesses naturelles fait contraste avec l'organisation financière très développée, ou la puissance commerciale et industrielle d'autres Etats. En outre, la politique intervient dans la conclusion des accords, et dicte des dispositions différentes, selon qu'il s'agit de maintenir la cohésion d'un état fédéral ou d'un empire colonial, ou bien de resserrer les liens qui unissaient autrefois des Etats membres de la même entité économique, ou bien en-

core de préparer un rapprochement entre deux nations jusque-là indépendantes l'une vis-à-vis de l'autre.

Aussi ne faut-il pas s'étonner, et de ces solutions divergentes du problème, et de l'impossibilité, dans certains cas limités, de trouver une règle générale. Par exemple, les Experts admettent que les intérêts des créances hypothécaires soient imposés au lieu de la situation des biens hypothéqués. Mais s'il s'agit de titres mobiliers, par exemple d'obligations garanties par hypothèque, la règle change, et l'impôt est dû au domicile du débiteur. La recherche d'une formule satisfaisante est entravée par les différences essentielles qui opposent entre elles les législations fiscales. La base de l'impôt, la technique de l'assiette et de la perception, les systèmes variés de progressivité, l'existence ou non de stoppage à la source modifient à tout instant les données du problème à résoudre. Or, il faut procéder à des opérations très précises, soit pour ventiler les revenus d'un contribuable entre plusieurs pays, et attribuer sa part à chaque fisc, soit pour poser une règle de correspondance entre les charges fiscales imposées dans chaque Etat.

Ces divergences des systèmes d'impôts procèdent naturellement des différences qui opposent ou séparent les nations dans les domaines économique et juridique; elles contribuent ensuite à renforcer le particularisme national et constituent enfin un troisième obstacle à la prompt solution du problème.

..

Les Etats, libres jusqu'ici de lever, sans limitation d'ordre extérieur, les impôts qui leur plaisaient, ne prêtent pas une attention plus bienveillante à ceux qui recommandent une

limitation de leur souveraineté en ce domaine, que les monarques absolus de jadis aux réclamations de leurs Parlements.

Si les doctrines sur lesquelles est fondée la compétence fiscale des Etats ont peu à peu cédé la place à la théorie de l'allégeance économique, qui jouit à l'heure actuelle d'une vogue incontestée, la doctrine de l'allégeance politique n'est pas encore périmée.

Elle est fondée sur l'idée de patrie, qui, toute considération sentimentale mise à part, est une réalité. L'établissement d'un impôt réel, et a fortiori d'un impôt personnel, oblige à considérer les facultés du contribuable, qui, à raison même de ses facultés et de ses capacités, sera plus ou moins fortement taxé. La charge qui pèsera sur lui sera d'autant plus lourde qu'il aura fait preuve de plus d'énergie et d'initiative; les aptitudes qu'il manifeste et dont il tire parti sont le fruit d'une hérédité, transmis par la famille, développé ensuite dans les écoles du pays sous la protection des lois nationales.

La persistance de la notion de patrie et des droits de la Cité sur ses fils explique que de nombreux Etats résistent à toute mesure qui porterait atteinte à leur souveraineté. Elle explique le peu d'enthousiasme suscité par le principe même des conventions internationales. En outre, l'adoption de ces projets, notamment ceux qui ont trait à l'évasion fiscale, nuirait à la prospérité de certains Etats.

*
* *

D'abord, malgré la science et la hauteur de vues qui caractérisent les trois rapports rédigés à Genève, ce dernier problème a été envisagé d'un point de vue administratif, par-

fois un peu trop strict à l'encontre des contribuables. En outre, les règles qui ont été posées peuvent paraître simples et naturelles à des fonctionnaires rompus aux pratiques administratives. Mais des hommes d'affaires envisagent toujours avec répugnance le surcroît de travail qui leur incombera du fait de règles fiscales trop minutieuses.

Des dispositions insuffisamment claires, ou trop compliquées et d'une application délicate, lorsqu'elles comportent la production d'une comptabilité détaillée ou de nombreux calculs, ne constituent pas seulement une tâche ingrate pour les entreprises privées, elles impliquent un contrôle fiscal qui, malgré les garanties dont il est entouré, est un échec au principe du secret des affaires.

En second lieu, il est de fait que les pays désireux d'accroître leur force économique veulent attirer chez eux les capitaux étrangers. Ils y réussissent d'autant mieux que de nombreux systèmes d'impôts grèvent lourdement les valeurs mobilières. Or, les Etats qui accueillent volontiers les dépôts des étrangers, fuyant dans leur pays une fiscalité exigeante, se refusent discrètement et obstinément à se priver de cette aubaine. « Le voisin ne ferme pas sa basse-cour à la poule aux œufs d'or, si elle se sauve chez lui quand on veut la tuer ».



Il faut maintenant montrer les progrès du mouvement contre les doubles impositions.

Les Experts techniques de la Société des Nations se sont réunis en octobre 1928 et ont encore reconstruit les délégués de la Chambre de Commerce Internationale, dont ils ont retenu la plupart des suggestions, sauf celles concernant l'é-

vasion fiscale. Désormais, ils sont acquis à la modification des articles 3 et 10 du Projet de Convention n° 1, de manière à éviter toute confusion, même à titre d'exception, entre les principes fondamentaux des impôts réels réservés au pays de la source et les impôts personnels réservés au pays du domicile du contribuable. Ils sont acquis à l'affirmation formelle, en matière de droits de succession, du principe de la taxation des valeurs mobilières par le pays du domicile du de cujus; à la suppression, dans les commentaires, de la disposition rendant facultative la taxation des revenus des entreprises maritimes par le seul Etat où se trouve la direction effective; à l'extension de cette disposition aux entreprises analogues, notamment de navigation aérienne.

Enfin, la Société des Nations a décidé, lors de sa session de juin 1929 à Madrid, la création d'un Comité fiscal permanent siégeant à Genève.

Cet organisme comprendrait douze membres titulaires et des membres correspondants. Dix des membres titulaires seraient nommés par le Conseil de la Ligue et deux par le Comité financier. Vraisemblablement, la Chambre de Commerce Internationale participera aux travaux de la nouvelle institution.

La tâche du Comité fiscal consistera d'abord à réunir tous les documents relatifs à la lutte contre la double imposition et à entretenir dans tous les pays un état d'esprit favorable à l'adoption des projets élaborés à Genève. Sans aucun doute, l'autorité dont jouirait cet organisme, grâce à sa composition et à ses moyens d'information, en ferait bientôt l'arbitre de toutes les contestations relatives à l'application ou à l'interprétation des traités concernant la double im-

propos. En outre, ses efforts persévérants ont été d'étapes vers l'unification du droit fiscal international.

A côté de ces travaux théoriques, érudits mais aussi très pratiques, l'auteur s'est attaché à donner le jour aux textes contre la double imposition et l'évasion fiscale, les documents techniques, d'abord divergents, et qui ont abouti à un accord presque complet sur les principales questions de droit personnel de nos auteurs au sujet de la lutte contre les doubles impôts. L'œuvre des juristes et des économistes belges éprouvés de l'enseignement de l'opinion universelle et de la tendance générale vers l'uniformité, qui ont été immédiatement les débouchés entre les peuples.

Enfin, il faut ajouter chez nous une mesure que l'on rencontre à l'étranger actuelle dans la législation fiscale de presque tous les grands pays.

Vu, le Jury,

H. BERTHELEMY.

Vu, le Président de la Thèse,

EDGARD ALLIX.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

Pour le Recteur,

L'Inspecteur de l'Académie :

L. BENABETS.

Bibliographie

ALLIX. — *Traité de Science des Finances.*

BARTHELEMY RAYNAUD. — *La vie économique internationale.*

SELIGMAN. — *Essais sur l'impôt* (éd. franc. Giard, 1914).

WAGNER. — *Science des Finances* (éd. franc., Giard, 1909).

CONRAD. — *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, tome III. « *Doppelbesteuerung* » par Eheberg.

Revue de Science et Législation financière.

Année 1913. — Brunet, p. 360. Le problème des doubles impositions.

Année 1921. — P. 545.

Année 1927. — Oualid, p. 7. — Les solutions internationales du problème des doubles impositions.

Revue du Droit International, années 1897, p. 428, et 1903.

Annuaire de l'Institut du Droit International, années 1898, pp. 118 et 310; 1900, pp. 52 et 54; 1908, pp. 147 et 299, et 1921, pp. 52 et 106.

*Revue Economique Internationale*², septembre 1923, Clavier. avril 1923, Picard.

Bulletin de l'Institut International intermédiaire, tomes I, p. 490; tome II, p. 74; tome III, p. 355; tome IV, p. 355; tome V, p. 369; tome VI, p. 94.

Bulletin du Comptoir d'Escompte de Genève, septembre 1926.

Documents de la Chambre de Commerce Internationale, brochures 11, 25, 34 et Document n° 2.661.

L'Action Française Economique. Marie de Roux, n° du 18 novembre 1928.

Documents de la Société des Nations :

A) E. F. S. 73, F. 19.

F. 212.

C. 216, F. 185.

B) Memoranda et traité relatifs à la double imposition

F. 6. Convention entre la France et la Sarre du 3 juillet 1922.

F. 7 a) Convention entre les Pays Bas et la Belgique du 24 mai 1845.

b) Memorandum du Gouvernement britannique du 3 janvier 1923.

c) Convention entre les Etats-Unis et la Grande-Bretagne du 2 mars 1899.

d) Convention entre la Suisse et la Grande-Bretagne du 27 août 1872.

e) Convention entre la France et la Grande-Bretagne du 15 novembre 1907.

f) Convention entre la France et la Belgique du 12 août 1843.

E. F. S. 229 A. 135. Convention de Rome entre l'Italie et les Etats successeurs d'Autriche-Hongrie du 3 janvier 1921.

F. 10. Convention entre l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie des 11 et 18 février 1922.

- F. 15 a) Convention entre Bâle et Bade des 23 juillet-6 septembre 1913.
- b) Convention entre Bâle et la Prusse des 20 décembre 1910-28 janvier 1911.
- c) Convention entre la Prusse et l'Autriche du 21 juin 1899.
- d) Convention entre l'Autriche et le Liechtenstein du 18 mai 1901.
- e) Convention entre l'Autriche et l'Italie du 11 février 1906.
- f) Convention entre la Suisse et l'Italie du 13 juin 1904.
- g) Convention entre la Roumanie et l'Italie des 23 novembre-5 décembre 1906.
- h) Convention entre la Grèce et l'Espagne, 6 mars 1909.
- i) Convention entre la Grèce et l'Allemagne, 18 novembre-1^{er} décembre 1920.
- F. 21 Convention entre la Tchécoslovaquie et la Hongrie, 1922.
- F. 29 a) Trois traités entre la Tchécoslovaquie et l'Allemagne du 31 décembre 1921.
- b) Trois traités entre l'Autriche et l'Allemagne du 23 mai 1922.
- F. 34. Memorandum de M. Blau, expert suisse.
- F. 35. Memorandum de M. Sinninghe-Damsté, expert hollandais.
- F. 37. F. 38. Memoranda de Sir Percy Thompson, expert britannique.
- F. 40. Memorandum de M. Baudouin-Bugnet, expert français.

- F. 41. Memorandum de M. Valnicek, expert tchéco-slovaque.
 - F. 43. Rapport de la section juridique de la Société des Nations sur la notion du domicile.
 - F. 46. Memorandum de M. d'Aroma, expert italien.
 - F. 47. Memorandum de M. Clavier, expert belge.
 - F. 77. Memorandum de M. Sinninghe-Damsté, sur l'impôt sur les coupons.
 - F. 143. Convention entre l'Italie et l'Allemagne du 1^{er} mars 1924.
 - F. 168. Projet de convention entre la Roumanie et la Hongrie.
 - F. 169. Convention entre Dantzig et la Pologne du 17 mars 1924.
 - F. 196. Convention entre l'Allemagne et certains cantons suisses du 24 mars 1923.
 - F. 200. Convention entre la Grande Bretagne et la Norvège du 18 décembre 1924.
 - D. T. 37. Convention entre l'Italie et la Hongrie du 25 novembre 1925.
 - D. T. 38. Convention entre l'Italie et l'Allemagne du 21 octobre 1925.
 - D. T. 43. Convention entre la Grande-Bretagne et l'Irlande du 14 avril 1926.
 - D. T. 62. Note de M. Carroll, délégué américain, sur la législation américaine, et les dégrèvements qu'elle contient.
-

Table des Matières

	Pages
INTRODUCTION	3

PREMIÈRE PARTIE

Chapitre I. — <i>Définitions</i>	7
Chapitre II. — <i>Causes et conséquences de la double imposition</i>	13
Section I. — Causes	13
Section II. — Conséquences	17
§ 1. — Généralités	17
§ 2. — Impôts sur le revenu	21
§ 3. — Impôts sur les successions	22
§ 4. — L'évasion fiscale	25

DEUXIÈME PARTIE

SOLUTIONS POSITIVES

Chapitre I. — <i>L'évasion fiscale</i>	29
Section I. — Définitions	29
Section II. — Traités antérieurs à la guerre ..	32
Section III. — Traités d'après-guerre	33
§ 1. — Traités	33
§ 2. — Les tendances actuelles concer- nant l'évasion fiscale	36

	Pages
Chapitre II. — <i>Solutions positives du problème des doubles impositions</i>	41
Chapitre III. — <i>Solutions unilatérales</i>	45
Section I. — Impôt personnel	45
§ 1. — Thurgovie	46
§ 2. — Italie	46
Section II. — Impôts réels	48
§ 1. — Divers pays	48
§ 2. — France et Italie	49
§ 3. — Belgique	51
§ 4. — Etats-Unis	57
Chapitre IV. — <i>Les solutions admises par les Etats Fédéraux</i>	69
Section I. — Grande-Bretagne	70
§ 1. — Position de la question	70
§ 2. — Discussions sur le droit d'imposition	73
§ 3. — Solution positive	79
Section II. — L'Allemagne	81
Section III. — La Suisse	83
Chapitre V. — <i>Les solutions bilatérales du problème</i> ..	89
Section I. — Traités à objet particulier	89
Section II. — Traités à objet particulier, mais important	91
§ 1. — Impôts directs	91
§ 2. — Droits de succession	97
Section III. — Traités à objet très général ..	102
§ 1. — La Convention de Rome	102
§ 2. — La Convention franco-sarroise ..	104
§ 3. — Convention italo-tchéco-slovaque.	106

	Pages
§ 4. — Projet de convention roumano-hongroise	107
§ 5. — Convention polono-dantzigoise ..	107
§ 6. — Convention italo-allemande	108
§ 7. — Convention entre l'Angleterre et l'Irlande	112
Section IV. — Appréciation des solutions positives	113
§ 1.	114
§ 2. — Principes de taxation	115

TROISIEME PARTIE

SOLUTIONS THÉORIQUES DU PROBLÈME DES DOUBLES IMPOSITIONS

Chapitre I. — <i>L'œuvre de l'Institut de Droit international</i>	121
Chapitre II. — <i>L'œuvre de la Société des Nations</i>	123
Section I. — Le rapport des Quatre Savants :	125
§ 1. — Conséquences de la double imposition	125
§ 2. — Recherches des principes de taxation	130
§ 3. — Application des principes	139
Section II. — Rapport du premier Comité d'Experts techniques	144
§ 1. — Le rapport. Les idées générales :	145
§ 2. — Les impôts réels	147
§ 3. — Les impôts personnels	149
§ 4. — Le domicile fiscal	150

	Pages
§ 5. — L'évasion fiscale	154
§ 6. — Dispositions diverses	158
Section III. — Le deuxième rapport des experts	159
§ 1. — Généralités	159
§ 2. — Les projets de Convention relatifs aux impôts	161
§ 3. — Projets relatifs à l'évasion fiscale.	165
§ 4. — L'organisation future	168
Chapitre III. — <i>L'œuvre de la Chambre de Commerce Internationale</i>	171
Section I. — Œuvre antérieure au Congrès de Stockholm	171
§ 1. — Congrès de Londres	171
§ 2. — Congrès de Rome	173
§ 3. — Congrès de Bruxelles	177
Section II. — Congrès de Stockholm	181
CONCLUSION	185

